

SIIRTOHINNOITTELUMENETELMÄN VALINNANVAPAUS

Kandidaatintutkielma
Ville Torkkeli
Aalto-yliopiston kauppakorkeakoulu
Yritysjuridiikka
Kevät 2019

Tekijä Ville Torkkeli

Työn nimi Siirtohinnoittelumenetelmän valinnanvapaus

Tutkinto Kauppatieteen kandidaatti

Koulutusohjelma Yritysjuridiikka

Työn ohjaaja(t) Laura Peni

Hyväksymisvuosi 2019**Sivumäärä** 29**Kieli** Suomi

Tiivistelmä

Työn keskeisimpiä kysymyksiä olivat, onko verovelvollisella oikeus valita käyttämänsä siirtohinnoittelumenetelmä ja onko Verohallinnolla jälkikäteen oikeutta muuttaa tätä valintaa ja missä rajoissa se voi näin tehdä. Työn kannalta oli olennaista myös selvittää millä edellytyksillä liiketoimia voidaan tunnistaa tai uudelleenluonnehtia. Lisäksi tutkittiin, miten aineeton omaisuus ja toiminnan integraatio liittyvät asiaan.

Tutkimuksen mukaan verovelvollisella on vapaus valita siirtohintamenetelmä, kun huomioidaan OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden näkökohdat sekä KHO:n asiaan liittyvät ratkaisut.

Verohallinto voi haastaa yhtiön käyttämän siirtohintamenetelmän markkinaehtoisuuden toiseen siirtohinnoittelumenetelmään vedoten. Tämä on mahdollista, jos liiketoimi tai sen osa ei vastaa markkinaehtoperiaatetta. Soveltamisala on kuitenkin rajoitettu VML 31 § mukaisesti liiketoimen ehtoihin. Käytännössä voidaan arvioida maksettua hintaa, saatua korvausta tai muita ehtoja. Liiketoimea ei kuitenkaan ole mahdollista luonnehtia muuksi liiketoimeksi, kuin mistä alun perin on sovittu.

Verohallinto voi myös vaihtaa siirtohinnoittelumenetelmän tunnistamalla liiketoimen oman arvionsa perusteella ja käyttämällä sitten valitsemaansa siirtohinnoittelumenetelmää. Tällöin ollaan VML 28 § soveltamisalalla eli liiketoimen tosiasiallisen tarkoituksen pitää poiketa sen oikeudellisesta muodosta. Tunnistaminen on myös OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaan mahdollinen, mutta VML 28 § edellyttää lisäksi veronkiertotarkoitusta. Liiketoimen tunnistaminen ei ole markkinaehtoisuuden arviointia vaan sen esitoimi. Tämän työn tulos siis eroaa Verohallinnon nykyisestä tulkinnasta, jonka mukaan liiketoimi voitaisiin tunnistaa uudelleen VML 31 §:n perusteella, jos kokonaisuutena arvioidun liiketoimen ehdot eivät ole markkinaehtoiset.

Verohallinto voi vaihtaa siirtohinnoittelumenetelmän myös kyseenalaistamalla alkuperäisen siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuden ja sivuuttamalla liiketoimen. Tämä on mahdollista, kun katsotaan etteivät osapuolet olisi toimineet samoin riippumattomina ja oikeudellisen muodon huomioiminen estää vertailun riippumattomiin liiketoimiin. Sivuttaminen on myös mahdollista, jos vertailutietoja ei ole lainkaan saatavissa. Verohallinto voi lisäksi sivuuttaa perinteisellä siirtohinnoittelumenetelmällä tehdyn siirtohinnoittelun, jos liiketoimia ei voida arvioida erillisinä. Tällä hetkellä edellä mainittu on kuitenkin mahdollista vain VML 28 § rajoissa. Kynnys liiketoimen sivuuttamiselle on siis varsin korkea.

Aihealueeseen liittyy huomattavan paljon tulkintaa ja subjektiivisuutta. On siis mahdollista, että vaikka osapuolet olisivat faktoista samaa mieltä, niiden tulkinta on kuitenkin täysin erilainen.

Avainsanat siirtohinnoittelu, uudelleenluonnehdinta, sivuuttaminen, tunnistaminen, KHO 2014:119, KHO 2018:173

Sisällysluettelo

Lähdeluettelo	ii
1. Johdanto.....	1
1.1. Aihepiiri	1
1.2. Siirtohinnoittelun murros.....	2
1.3. Tutkimustavoitteet ja rajaukset	3
2. Oikeudellinen viitekehys	3
2.1. Siirtohinnoittelun sääntely.....	3
2.2. Tulon- ja veronoikaisu	6
2.3. Verotuksen oikeusvarmuus ja ennakoitavuus	7
3. Siirtohinnoittelun vaiheet	8
3.1. Liiketoimen tunnistaminen ja toimintoanalyysi.....	8
3.2. Vertailuanalyysi	10
4. Verohallinnon mahdolliset oikaisutoimet.....	11
4.1. Markkinaehtoisuuden arviointi	11
4.2. Liiketoimen tunnistaminen	12
4.3. Uudelleenluonnehdinta ja sivuuttaminen	12
4.4. Yhteenveto	14
5. KHO 2014:119	15
5.1. Liiketoimen tunnistaminen/luonnehdinta	16
5.2. Uudelleenluonnehdinta/sivuuttaminen ja VML 31.1 §: soveltamisalan laajuus	17
5.3. Olosuhteiden vaikutus.....	18
5.4. Yhteenveto	19
6. KHO:2018:173	19
6.1. Siirtohinnoittelumenetelmän valinta	22
6.2. Vertailukelpoisuus.....	24
6.3. Toiminnan integroituneisuus	25
6.4. Aineeton omaisuus.....	26
6.5. Yhteenveto	26
7. Päätelmät	27
Liite 1	29

Lähdeluettelo

- Ahonen, J.;Pasanen, V.;& Urpilainen, M. (ei pvm). Tax Alert Landmark TP case from the Finnish Supreme Administrative Court. *Articles*. Deloitte Oy. Noudettu osoitteesta <https://www2.deloitte.com/fi/fi/pages/tax/articles/tax-alert.html>
- Alakare, M.;& Mäkäraäinen, E. (ei pvm). KHO:lta merkittävät ratkaisut siirtohinnoittelusta ja saatavan myymisestä. *Blogi & Uutiset*. Asianajotoimisto Castrén & Snellman Oy. Noudettu osoitteesta <https://www.castrén.fi/fi/blogijauutiset/uutiset-2018/kholta-merkittavat-ratkaisut-siirtohinnoittelusta-ja-saatavan-myymisesta/>
- Andersson, E.;& Penttilä, S. (2014). *Elinkeinoveron kommentaari* (14., uudistettu painos p.). Helsinki: Talentum.
- Bullen, A. (2011). *Arm's length transaction structures: recognizing and restructuring controlled transactions in transfer pricing*. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, Academic Council.
- Finér, L. (2013). Siirtohinnoittelun järjestäminen ja suunnittelu suomalaisissa yrityksissä. *Verotus: Suomen verolainsäädännön ja verotuskäytännön tuntemusta edistävä aikakausjulkaisu*, 2013(5), 488-500.
- Haapaniemi, O.;Ohtonen, M.;& Raunio Merja. (2018). Suullisten käsittelyjen tarpeellisuudesta erityisesti siirtohinnoittelua ja veronkiertoa koskevissa veroriidoissa. *Defensor Legis*(4), 468-480.
- HE 107/2006. Hallituksen esitys Eduskunnalle tuloverotuksen siirtohinnoittelua koskevaksi lainsäädännöksi.
- Helminen, M. (2009). *Kansainvälinen tuloverotus*. Helsinki: Edita.
- Helminen, M. (2014). Mahdollistaako VML 31 § etuyhteyslainan uudelleenluokittelun ilman VML 28 §:n tukea? *Defensor Legis*(1), 85-96.
- Isomaa-Myllymäki, A. (2014). Konsernin sisäisen rahoituksen markkinaehtoisuus - oikeustapauskommentti ratkaisusta KHO 2014:119. *Verotus: Suomen verolainsäädännön ja verotuskäytännön tuntemusta edistävä aikakausjulkaisu*(5), 469-483.
- Isomaa-Myllymäki, A. (2014). Konsernin sisäisen rahoituksen markkinaehtoisuus: Rahoitusrakenne ja uudelleenluokittelu. *Verotus: Suomen verolainsäädännön ja verotuskäytännön tuntemusta edistävä aikakausjulkaisu*(1), 72-85.
- Isomaa-Myllymäki, A. (2016). Etuyhteysliiketoimien uudelleenluonnehdinta, tunnistaminen ja sivuuttaminen OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa ja VML 31.1 §:n soveltamisessa. *Verotus: Suomen verolainsäädännön ja verotuskäytännön tuntemusta edistävä aikakausjulkaisu*(5), 475-487.
- Isomaa-Myllymäki, A. (2016). *Konsernin sisäisen rahoituksen markkinaehtoisuus: Markkinaehtoperiaatteen soveltamisen oikeudelliset rajoitukset etuyhteysluotonannossa*. Helsinki: Alma Talent.
- Jaakkola, R.;Laaksonen, S.;Nikula, T.;Palmu, M.;Paronen, V.;Sandelin, E.;& Vasenius, S. (2011). *Siirtohinnoittelu käytännössä*. Helsinki: Edita Publishing.
- Juusela, J. (2015). Ajankohtaista siirtohinnoittelusta. *Vero-opintopäivät 2015* (ss. 11-20). Helsinki: Suomen verotarkastajat.
- Juusela, J. (2018). Legaliiteettiperiaate vero-oikeudessa. *Defensor Legis*(4), 449-467.

- Karhinen, L. (ei pvm). KHO asettui verovelvollisten puolelle merkittävässä siirtohinnoittelua koskevassa päätöksessä. *Uutiset*. PricewaterhouseCoopers Oy. Noudettu osoitteesta <https://uutishuone.pwc.fi/kho-asettui-verovelvollisten-puolelle-merkittavassa-siirtohinnoittelua-koskevassa-paatoksessa/>
- Karhu, E.;& Juusela, J. (ei pvm). Borenus advised Paroc in a landmark transfer pricing case. *References*. Borenus Attorneys Ltd. Noudettu osoitteesta <https://www.borenus.com/references/borenus-advised-paroc-in-a-landmark-transfer-pricing-case/>
- Knuutinen, R. (2012). *Verosuunnittelua vai veron kiertämistä: verosuunnittelun ja veron kiertämisen välinen rajanveto tuloverotuksessa*. Helsinki: Talentum Media.
- Knuutinen, R. (2015). Liiketoiminnan kansainväliset uudelleenjärjestelyt, aineeton omaisuus ja verotus: transaktion tunnistamista vai uudelleenluonnehdintaa? *Defensor Legis*(6), 1054-1068.
- Knuutinen, R. (2015). Vieraan pääoman vero-oikeudellinen uudelleenluokittelu etuyhteystilanteissa. *Defensor Legis*(1), 107-124.
- Linnanvirta, R.;& Rapo, P. (2012). Aineettoman omaisuuden tunnistamisesta ja arvostamisesta siirtohinnoittelussa. *Verotus: Suomen verolainsäädännön ja verotuskäytännön tuntemusta edistävä aikakausjulkaisu*(3), 295-302.
- Mehtonen, P. (2005). *Siirtohinnoittelu, tuloverotus ja konsernistrategiat: Erityisesti strategisen suunnittelun dokumentoinnista ja reaaliargumentaatiosta*. Helsinki: Edita.
- Nuotio, V.-P. (2018). Siirtohintaoikaisuja, tappiontasaua, palvelumaksuja ja voittolisiä. *Verotus: Suomen verolainsäädännön ja verotuskäytännön tuntemusta edistävä aikakausjulkaisu*(2), 136-149.
- OECD. (1997). *Siirtohinnoitteluperiaatteet monikansallisia yrityksiä ja verohallintoja varten*. Helsinki: Edita.
- OECD. (2009). OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2009. OECD publishing. doi:<https://dx.doi.org/10.1787/tpg-2009-en>
- OECD. (2010). OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010. OECD publishing. doi: <https://dx.doi.org/10.1787/tpg-2010-en>
- OECD. (2017). OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017. OECD publishing. doi:<https://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en>
- Pankakoski, K. (2015). Tavaramerkin arvonmääritys siirtohinnoittelussa. *Verotus: Suomen verolainsäädännön ja verotuskäytännön tuntemusta edistävä aikakausjulkaisu*(3), 283-295.
- Pankakoski, K. (2016). Aineettomia koskevat OECD:n päivitettyt siirtohinnoittelusuositukset. *Verotus: Suomen verolainsäädännön ja verotuskäytännön tuntemusta edistävä aikakausjulkaisu*(2), 186-198.
- Penttilä, S. (2015). Siirtohinnoittelua koskevat oikeuskäytännön linjaukset. *Verotus: Suomen verolainsäädännön ja verotuskäytännön tuntemusta edistävä aikakausjulkaisu*(2), 120-140.
- Pettersson, K. (2013). Siirtohinnoittelu - liiketoimien uudelleenkarakterisointi. Teoksessa T. Järvikare (Toim.), *Keskuskauppakamarin suuri veropäivä 2013*. Helsinki: Keskuskauppakamari.
- Raunio, M.;& Karjalainen, J. (2018). *Siirtohinnoittelu* (2., uudistettu painos p.). Helsinki: Alma Talent.

- Salo, C. (2016). Verovaikutukset siirtohinnoittelun arvonmääritystilanteissa. *Verotus: Suomen verolainsäädännön ja verotuskäytännön tuntemusta edistävä aikakausjulkaisu*(4), 397-406.
- Sokala, H. (2018). Verottaja: Yritysten tuloista puuttui 3 048 miljoonaa euroa. *Artikkeli*. Yleisradio Oy. Noudettu osoitteesta <https://yle.fi/aihe/artikkeli/2018/03/12/verottaja-yritysten-tuloista-puuttui-3-048-miljoonaa-euroa>
- Waal, J. (2012). Verohallinnon siirtohinnoitteluhanke - Uusi askel kohti tehokkaampaa asiakasohjausta ja verovalvontaa siirtohinnoitteluasioissa. *Verotus: Suomen verolainsäädännön ja verotuskäytännön tuntemusta edistävä aikakausjulkaisu*(1), 88-91.
- Waal, J.;& Pykönen, E. (2014). Konserniverokeskuksen viimeaikaisista ennakkoratkaisuksista. *Verotus: Suomen verolainsäädännön ja verotuskäytännön tuntemusta edistävä aikakausjulkaisu*(5), 550-560.
- Verohallinto. (19. 2 2016). OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden päivitykset tulkintalähteinä. *Verohallinnon kannanotto dnro A177/200/2015*. Noudettu osoitteesta https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48760/oecd_n_siirtohinnoitteluohjeiden_paivity/
- Verohallinto. (2019). Korkeimman hallinto-oikeuden vuosikirjaratkaisu siirtohinnoittelusta 18.12.2018. *Verohallinnon tiedote 15.2.2019*. Noudettu osoitteesta https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/verohallinnon_esittely/uutiset/uutiset/2019/korkeimman-hallinto-oikeuden-vuosikirjaratkaisu-siirtohinnoittelusta-18.12.2018/

1. Johdanto

1.1. Aihepiiri

Viime vuosina on ollut runsaasti siirtohinnoitteluun liittyviä oikeustapauksia, joissa on ollut kyse miljoonista, joskus jopa sadoista miljoonista euroista. Ylen MOT-ohjelman tutkimuksen mukaan vuosien 2012-2017 aikana Verohallinto on siirtohinnoitteluun keskittyneissä verotarkastuksissa lisännyt yritysten verotettaviin tuloihin noin kolme miljardia euroa. Noin puolet verotarkastuksista on johtanut veron oikaisuun. Suurimmat jälkiverot ovat ennen yritysten valituksia olleet puolen miljardin luokkaa.¹ Muutos aiempiin vuosiin on suuri, sillä esimerkiksi vuosina 2001-2004 siirtohinnoittelusta johtuvien verotettavien tulon lisäysten määrä on ollut vain 300 miljoonaa euroa². Sekä yrityksille, että Verohallinnolle on tärkeää, että siirtohinnoittelun pelisääntöjä tulkitaan samalla tavalla. Yrityksille on olennaista, että verotus on ennakoitavaa ja järjestelmä mahdollistaa asianmukaisen oikeusturvan Verohallinnon jälkikäteisiin oikaisuihin nähden.

Tässä työssä olennaisen, siirtohinnoittelun uudelleenluonnehdinnan teema, nousi esille konsernin sisäiseen rahoitukseen keskittyneen tapauksen KHO 2014:119 ansiosta. Tapauksen keskeisiä kysymyksiä oli, voiko Verohallinto jälkikäteen muuttaa yhtiöiden keskenään sopimia liiketoimia. Tapausta ovat analysoineet esimerkiksi Isomaa-Myllymäki³, Knuutinen⁴ ja Penttilä⁵. Lisäksi Isomaa-Myllymäki⁶, Helminen⁷ ja Knuutinen⁸ ovat käsitelleet etuyhteyslainan uudelleenluonnehdintaa yleisemmällä tasolla. Isomaa-Myllymäki on tutkinut myös aihepiirissä keskeisiä uudelleenluonnehdinta, tunnistaminen ja sivuuttaminen -käsitteitä OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden ja Verotusmenettelylain oikaisusäännöksen (31.1 §) soveltamisessa⁹. Siirtohinnoitteluun liittyvän yleisen veronkiertosäännöksen (VML 28 §) ja VML 31 § soveltamiskäytäntöä legaliteettiperiaatteen näkökulmasta on käsitelty muun muassa Juusela¹⁰.

¹ Sokala, 2018

² HE 107/2006, s. 5

³ Isomaa-Myllymäki, 2014, ss. 469-483

⁴ Knuutinen, 2015, ss. 107-124

⁵ Penttilä, 2015, ss. 120-140

⁶ Isomaa-Myllymäki, 2014, ss. 72-85

⁷ Helminen, 2014, ss. 85-96

⁸ Knuutinen, 2015, ss. 1054-1068

⁹ Isomaa-Myllymäki, 2016, ss. 475-487

¹⁰ Juusela, 2018, ss. 449-467

Tämän työn toisessa oikeustapauksessa olennaista aineetonta omaisuutta ovat käsitelleet muun muassa Linnanvirta & Rapo¹¹ sekä Pankakoski¹² ja siirtohinnoittelun järjestämistä ja suunnittelua suomalaisissa yrityksissä puolestaan Finér¹³.

1.2. Siirtohinnoittelun murros

Siirtohinnoittelulle on haettu hyväksyttyjä käytäntöjä koko tämän vuosikymmenen ajan useissa korkeimpaan hallinto-oikeuteen asti päätyneissä tapauksissa. Tämä näkyy myös Verohallinnon muuttuneena organisoitumisena. Waalin mukaan Verohallinnon Konserniverokeskuksessa toimi vuoden 2010 alusta lukien kaksivuotinen Siirtohinnoitteluprojekti, jossa vaativimmat siirtohinnoittelua koskevat tarkastus- ja verotustehtävät keskitettiin niitä täysipäiväisesti hoitaville asiantuntijoille. Tämän johdosta siirtohinnoittelutarkastusten perusteella tehdyt tulonlisäykset kasvoivat. Verohallinnon muissakin yksiköissä siirtohinnoittelukysymyksiä oli ilmennyt yhä useammin ja siirtohinnoitteluosaamiselle oli kasvava tarve. Vuoden 2012 alusta Verohallinto päättikin toteuttaa siirtohinnoittelutehtävien täydellisen keskittämisen.¹⁴

Verohallinnon näkökanta vaikuttaa olleen varsin selvä. Resurssien lisäämisellä ja tehtävien keskittämisellä nähtiin voitavan huomattavasti pienentää siirtohinnoittelun keinoin syntyvää verovajetta eli lisätä Suomen verokertymää. Tätä tavoitetta toteutettiin ensisijaisesti verotarkastuksen keinoin, minkä vuoksi siirtohinnoitteluhankkeen henkilöstökin oli ollut tarkastajapainotteinen. Koska siirtohinnoitteluasioihin perehtyminen vaatii paljon aikaa, ei niihin lähtökohtaisesti puututtu säännönmukaisen verotuksen yhteydessä.¹⁵ Myöhemmin Verohallinnon strategisena tavoitteena on Waalin ja Pykösen mukaan ollut kasvava ennakoiva ohjaus ja Konserniverokeskuksessa on pyritty kehittämään uusia tapoja ennakkollisen ohjauksen parantamiseksi¹⁶.

Myös yritysten toiminta on muuttunut. Finérin mukaan suomalaiset yritykset olivat tottuneet siihen, että niiden ei juuri tarvinnut sijoittaa resurssejaan siirtohinnoitteluun. Verottajan aktivoituminen ja siirtohinnoitteludokumentointivaatimusten tuleminen osaksi lainsäädäntöä vuonna 2007 kuitenkin muuttivat tilanteen ja yritysten siirtohinnoitteluun käyttämät resurssit kymmenkertaistuivat lyhyessä ajassa. Yritysten kannalta tulkinnanvaraisuus ja verottajan jälkikäteen tekemät oikaisut ovat haaste. Suomalaisten yritysten siirtohinnoittelun ongelmat kiteytyvät niiden mukaan oikeusvarmuuden

¹¹ Linnanvirta & Rapo, 2012, ss. 295-302

¹² Pankakoski, 2016, ss. 186-198

¹³ Finér, 2013, ss. 488-500

¹⁴ Waal, 2012, ss. 89-90

¹⁵ Waal, 2012, s. 90

¹⁶ Waal & Pykönen, 2014, s. 551

puutteeseen. Verottajan linjauksista ei ole aina tietoa tai ennakkotapauksia. Myös siirtohinnoittelua koskevien päätösten saaminen on hidasta ja hallinto-oikeuden päätöksen saaminen voi kestää yli kymmenen vuotta, jos huomioidaan aika veroilmoituksen tekemisestä lähtien.¹⁷

Ongelmia yrityksille ovat aiheuttaneet myös aineettoman omaisuuden tulkinnat verotuksessa.

Linnanvirta & Rapon mukaan aineeton omaisuus on monen kansainvälisen konsernin liiketoiminnan arvokkain osa. Aineettomaan omaisuuteen ja sen hyödyntämiseen liittyvä kehitys on ollut nopeaa, eikä tätä koskeva verolainsäädäntö ole aina pysynyt kehityksessä mukana. Tältä osin myös OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa havaittiin vuosikymmenen alkupuolella päivitystarvetta.¹⁸

1.3. Tutkimustavoitteet ja rajaukset

Tässä työssä keskeisimpiä kysymyksiä on, onko verovelvollisella oikeus valita käyttämänsä siirtohinnoittelumenetelmä ja onko Verohallinnolla jälkikäteen oikeutta muuttaa tätä valintaa ja missä rajoissa se voi näin tehdä. Työn kannalta olennaista on myös selvittää millä edellytyksillä liiketoimia voidaan tunnistaa tai uudelleenluonnehtia. Lisäksi tutkitaan, miten aineeton omaisuus ja toiminnan integraatio liittyvät asiaan.

Työssä ei käsitellä tulon- tai veronoikaisujen arvostamista tai veronkiertoa muuten, kuin on asian ymmärtämiseksi tarpeen. Työssä ei myöskään keskitytä siirtohinnoittelun oikean hintatason arviointiin. Lisäksi siirtohinnoitteludokumentointi rajautuu työn ulkopuolelle, vaikka se läheisesti aiheeseen liittyikin.

2. Oikeudellinen viitekehys

2.1. Siirtohinnoittelun sääntely

Siirtohinnoittelun keskeisin käsite¹⁹ ja kansainvälinen peruseriaate²⁰ on markkinaehtoperiaate.

Tämän mukaan konserniyhtiöiden tai muuten etuyhteydessä toisiinsa olevien osapuolten välisissä liiketoimissa on noudatettava ehtoja²¹ ja hintoja²², joita olisi käytetty toisistaan riippumattomien yritysten välillä vastaavanlaisessa tilanteessa vapailla markkinoilla.

¹⁷ Finér, 2013, s. 499

¹⁸ Linnanvirta & Rapo, 2012, s. 295

¹⁹ Raunio & Karjalainen, 2018, s. 46

²⁰ HE 107/2006, s. 3

²¹ HE 107/2006, s. 3

²² Raunio & Karjalainen, 2018, s. 46

Markkinaehtoperiaate rakentuu erillisyyhtiöperiaatteelle, jonka mukaan konserniyhtiöitä tarkastellaan erillisinä itsenäisinä yhtiöinä eikä osana konsernikokonaisuutta. Esimerkiksi Suomen verolainsäädännössä erillisyyhtiöperiaate korostuu myös sitä kautta, että verotettavan tulon laskeminen tapahtuu yhtiötasolla. Kukin yritys on erillinen verovelvollinen, jolle lasketaan verotettava tulo muista konserniyhtiöistä riippumatta ja jonka on noudatettava markkinaehtoperiaatetta liiketoimissaan toisten konserniyhtiöiden kanssa.²³

Petterssonin mukaan markkinaehtoperiaatteen noudattamista edellyttävät yleiset tulon veronalaisuutta ja menon vähennyskelpoisuutta koskevat säännökset ja verotusmenettelylain (18.12.1995/1558) veronkiertoa (28 §), peiteltyä osingonjakoa (29 §) ja siirtohinnoitteluoikaisua (31 §) koskevat erityissäännökset²⁴. VML 31 § ensimmäisen momentin mukaan:

Jos verovelvollisen ja häneen etuyhteydessä olevan osapuolen välisessä liiketoimessa on sovittu ehdoista tai määrätty ehtoja, jotka poikkeavat siitä, mitä toisistaan riippumattomien osapuolten välillä olisi sovittu, ja verovelvollisen elinkeinotoiminnan tai muun toiminnan verotettava tulo on tämän johdosta jäänyt pienemmäksi tai tappio on muodostunut suuremmaksi kuin se muutoin olisi ollut, lisätään tuloon määrä, joka olisi kertynyt ehtojen vastatessa sitä, mitä toisistaan riippumattomien osapuolten välillä olisi sovittu.

Knuutisen mukaan säännös soveltuu myös yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisiin toimiin, jolloin kyseessä ei tarvitse olla edes kaksi erillistä verovelvollista, vaan säännöstä voidaan soveltaa myös saman yrityksen eri yksiköiden välisiin toimiin.²⁵

Terminologiasta todettakoon, että liiketoimella tarkoitetaan VML 31 §:ssä kaikkia elinkeinotoiminnassa tai muussa liiketaloudellisessa toiminnassa suoritettavia liiketaloudellisia transaktioita. Tyypillisimmillään on kyse myynti- tai ostotapahtumasta, mutta yhtä lailla kyseeseen voivat tulla kaikki rahoitustoimet, aineettoman omaisuuden luovutukset tai muut vastikkeelliset tai vastikkeettomat luovutukset.²⁶

Edellä mainittujen säännöksien lisäksi siirtohinnoittelun soveltamisessa käytetään apuna OECD:n siirtohinnoitteluohjeita. Tarkasti ottaen ne siis ovat verosopimusten tulonoikaisua koskevaa artiklaa (OECD:n mallisopimuksen 9 artikla) koskevia selventäviä ohjeita²⁷. OECD:n siirtohinnoitteluohjeet eivät sido jäsenvaltioita, mutta niillä on pitkälti kansainvälisen standardin asema²⁸, jonka KHO on

²³ Raunio & Karjalainen, 2018, s. 46

²⁴ Pettersson, 2013, s. 1

²⁵ Knuutinen, 2012, s. 274

²⁶ Jaakkola, ym., 2011, s. 38

²⁷ Penttilä, 2015, s. 128

²⁸ HE 107/2006, s. 3

Suomessa vahvistanut pitämällä niitä merkittävänä tulkintalähteenä²⁹. Siirtohinnoittelun markkinaehtoperiaatteen toteutuminen voidaan osoittaa käyttämällä OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaisia menetelmiä³⁰.

OECD:n siirtohinnoitteluohjeita päivitetään säännöllisesti. Korkein hallinto on ratkaisussaan KHO:2013:36 linjannut, että päivitettyjä siirtohinnoitteluohjeita voidaan käyttää tulkinta-apuna myös päivitystä ennen tehtyjen transaktioiden hinnoittelua arvioitaessa. Edellytyksenä kuitenkin on, että muutokset ohjeistuksessa ovat täsmennyksiä aiempaan, eivätkä sisällä periaatteellisesti uusia linjanvetoja³¹. Verohallinnon mukaan myös uusia, vuoden 2015 siirtohinnoitteluohjeita voidaan käyttää tulkinnaissa takautuvasti³².

Vaikka OECD:n siirtohinnoitteluohjeita pidetään merkittävänä tulkintalähteenä, niin Andersson & Penttilän mukaan on huomattava, että niihin perustuvia oikaisuja voidaan tehdä vain, jos oikaisun tekeminen on mahdollista Suomen oman lainsäädännön mukaan³³. Esimerkiksi ratkaisussa KHO 2014:33 todetaan, että VML 31 §:ssä edellytetyn markkinaehtoperiaatteen soveltamisessa OECD:n laatimia siirtohinnoitteluohjeita voidaan pitää tärkeänä tulkintalähteenä. Tapauksen KHO 2014:119 ratkaisussa taas todetaan, että OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaisia markkinaehtoisuuden arviointimenetelmiä on pidettävä merkittävänä tulkintalähteenä, kun tarkastellaan toteutetun liiketoimen ehtojen markkinaehtoisuutta. Siirtohinnoitteluohjeilla on tulkintaa ohjaava vaikutus vain VML 31.1 §:n soveltamisalalla, eli arvioitaessa osapuolten sopiman ja toteuttaman liiketoimen ehtojen markkinaehtoisuutta. Ohjeilla ei siis katsottu olevan säännöksen soveltamisalaa laajentavaa vaikutusta. Juuselan mukaan tämän ratkaisun onkin katsottu korostavan legaliteettiperiaatetta eli että voimassa olevan oikeuden muuttamisen tulee tapahtua lainsäätäjän toimesta³⁴.

Verovelvollisella on KHO:n oikeuskäytännön perusteella valinnanvapaus verosäännösten soveltamisen näkökulmasta, kun ne järjestävät liiketoimintojaan. Valinnanvapaus ei kuitenkaan ole rajaton. Jos valitun toimintamallin tuloksena on esimerkiksi verovähennys, jota ei voida pitää aitona, vähennyksen vähennyskelpoisuus voidaan evätä. Lisäksi verovelvollisen antamasta veroilmoituksesta voidaan poiketa VML 28 §:n nojalla, jos valittu toimintamalli on oikeudelliselta muodoltaan sellainen, ettei se vastaa asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta.³⁵

²⁹ Ks. KHO 2013:36, KHO 2014:33 ja KHO 2014:119

³⁰ Raunio & Karjalainen, 2018, s. 109

³¹ Salo, 2016, s. 405

³² Verohallinto, 2016

³³ Andersson & Penttilä, 2014, s. 116

³⁴ Juusela, 2015, s. 14

³⁵ Nuotio, 2018, s. 140

VML 28 §:n ensimmäisessä momentissa todetaan seuraavasti:

Jos jollekin olosuhteelle tai toimenpiteelle on annettu sellainen oikeudellinen muoto, joka ei vastaa asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta, on verotusta toimitettaessa meneteltävä niin kuin asiassa olisi käytetty oikeata muotoa. Jos kauppahinta, muu vastike tai suoritus aika on kauppa- tai muussa sopimuksessa määrätty taikka muuhun toimenpiteeseen on ryhdytty ilmeisesti siinä tarkoituksessa, että suoritettavasta verosta vapauduttaisiin, voidaan verotettava tulo ja omaisuus arvioida.

Veronkiertosäännöstä voidaan Haapaniemi ym. mukaan soveltaa tilanteissa, joissa verovelvollinen pyrkii keinotekoisilla järjestelyillä saavuttamaan lain tarkoitukselle vieraita veroetuja.

Veroviranomaisten tulee osoittaa, että veronkiertotarkoitus³⁶ on ilmeistä. Verovelvollinen voi vapautua veronkiertosäännöksen soveltamisesta esittämällä järjestelylle tai sen toteuttamistavalle riittävät liiketaloudelliset syyt. Verovelvollinen ja Verohallinto ovatkin usein erimielisiä juuri liiketaloudellisten perusteiden olemassaolosta ja niiden riittävydestä.³⁷ Knuutinen toteaa myös, että VML 28.1 § on muotoilultaan varsin avoin, mikä antaa soveltajalleen suurehkon harkintavallan³⁸.

Jos markkinaehtoperiaatteesta poikkeamiseen liittyy ilmeinen veronkiertotarkoitus, voidaan VML 28 §:ää soveltaa Helmisen mukaan yhdessä VML 31 §:n kanssa³⁹. VML 28 §:llä on itsenäistä merkitystä erityisesti tilanteissa, joissa VML 31 §:n soveltamisedellytykset eivät täyty.⁴⁰

2.2. Tulon- ja veronoikaisu

Jos Verohallinto tulkitsee, että etuyhteysosapuolten välisessä siirtohinnoittelussa on poikettu markkinaehtoperiaatteesta veronsaajan tappioksi, tulee kysymykseen tulonoikaisu VML 31 §:n mukaisesti. Helmisen mukaan tulonoikaisuun ryhtymisen edellytyksenä on etuyhteysvaatimus. Tämä ei edellytä, että kyseessä olisi nimenomaan konsernisuhde. Etuyhteysvaatimukseen liittyy kuitenkin määräysvalta, mikä tarkoittaa, että toisella osapuolella on määräysvalta toiseen osapuoleen. Määräysvalta voi perustua osakeomistusten lisäksi esimerkiksi osakassopimukseen tai muihin sen kaltaisiin järjestelyihin.⁴¹

Lisäksi tulonoikaisuun ryhtymisen edellytyksenä on, että sovittujen ehtojen tulee poiketa markkinaehtoperiaatteesta. Näin on esimerkiksi silloin, kun verovelvollinen on myynyt tavaroitaan käypää alempaan hintaan tai ostanut tavaroita käypää korkeampaan hintaan. Oikaisuun voidaan siis

³⁶ Tarkemmin lain tarkoituksen vastaisen veroedun tavoittelu

³⁷ Haapaniemi;Ohtonen;& Raunio Merja, 2018, s. 477

³⁸ Knuutinen, 2012, s. 44

³⁹ Ks. KHO 1981/1368

⁴⁰ Helminen, 2009, ss. 217-218

⁴¹ Helminen, 2009, ss. 215-216

ryhtyä, jos etuyhteystahojen välisissä liiketoimissa on sovittu ehdoista tai määrätty ehtoja, jotka poikkeavat siitä, mitä toisistaan riippumattomien osapuolten välillä olisi sovittu ja tämä johtaa siihen, että verovelvollisen verotettava tulo on muodostunut pienemmäksi tai tappio suuremmaksi kuin se muutoin olisi ollut.⁴²

Veronoikaisusta verovelvollisen vahingoksi säädetään VML 56 §:ssa (9.9.2016/772). Tämän mukaan,

Jos verovelvollinen on jäänyt osaksi tai kokonaan verottamatta tai hänelle on muuten jäänyt määräämättä säädetty vero, Verohallinto oikaisee verotusta verovelvollisen vahingoksi.

Lisäksi on huomattava, että VML 26 §:n 2 momentin⁴³ mukaan,

jos asia on tulkinnanvarainen tai epäselvä ja jos verovelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä viranomaisen noudattaman käytännön tai ohjeiden mukaisesti, on asia ratkaistava tältä osin verovelvollisen eduksi, jos ei erityisistä syistä muuta johdu.

2.3. Verotuksen oikeusvarmuus ja ennakoitavuus

Edellä mainitun legaliteettiperiaatteen lisäksi oikeusvarmuuden, ennakoitavuuden ja oikeusturvan käsitteet ovat merkityksellisiä verolain tulkinnassa. Vero-oikeudessa oikeusvarmuudella tarkoitetaan sitä, että ratkaisu on lainmukainen ja verovelvollinen on voinut ennustaa ratkaisun sisällön.

Yleisluonteisten periaatteiden varaan pohjautuvat säännökset vähentävät ratkaisun ennustettavuutta ja siten myös oikeusvarmuutta.⁴⁴

Ratkaisukäytännön yhtenäisyyttä VML 31.1 §:n soveltamisessa voidaan parantaa myös verovelvollisen näkökulmasta hyödyntämällä OECD:n tulkinta-aineistoa. On kuitenkin huomattava, että myös näitä voidaan tulkita eri tavoin. Siksi vasta tietyn tulkinnan vakiintuminen aikaa myöden tuo soveltamiseen ennakoitavuutta. Tätä tosin heikentää aineiston jatkuva päivittäminen.⁴⁵

Verolainsäädännössä ei ole säädetty näyttökynnyksestä, mutta näyttökynnystä pidetään verotuksessa oikeusturvasyistä korkeana. Veroviranomaisten on esitettävä laaja näyttö siitä, että verovelvollisen siirtohinnoittelu ei ole markkinaehtoinen.⁴⁶ Verovelvollinen voi myös omalta osaltaan parantaa oikeusturvaansa siirtohinnoitteludokumentoinnilla. Siirtohinnoitteludokumentoinnista ja sen sisältövaatimuksista on säädetty VML 14a - 14b §:ssä. Hallituksen esityksen mukaan velvollisuus

⁴² Helminen, 2009, ss. 216-217

⁴³ 2 momenttia on myöhemmin täydennetty: Jos vero kuitenkin maksuunpannaan, veroon liittyvät korkoseuraamukset voidaan jättää perimättä ja veronkorotus määräämättä kokonaan tai osittain, jos korkoseuraamusten perintä ja veronkorotuksen määrääminen olisivat asian tulkinnanvaraisuuden tai epäselvyyden vuoksi kohtuuttomia. (9.9.2016/772)

⁴⁴ Isomaa-Myllymäki, 2016, s. 37

⁴⁵ Isomaa-Myllymäki, 2016, s. 38

⁴⁶ Juusela, 2015, s. 13

siirtohinnoitteludokumentoinnin laatimiseen on eräänlainen korostunut selvittämisvelvollisuus. Samalla se kuitenkin myös suojaa verovelvollista veroviranomaisten jälkikäteen tekemiä siirtohinnoitteluvoikaisuja vastaan.⁴⁷ Juuselan mukaan suoja ei ole muodollinen, mutta sitä on pidettävä hyväksyttävänä, ellei muuta näytetä. Näin veroviranomaisilla on korostunut velvollisuus osoittaa, että markkinaehtoperiaatteesta on poikettu. Siirtohintaoikaisun tekeminen siis vaatii veroviranomaisten osoittavan osapuolten etuyhteyden, voitonsiirron olemassaolon ja sen määrän. Lisäksi viranomaisten tulee näyttää, että hinnoittelupoikkeama on johtanut Suomessa verotettavan tulon vähenemiseen.⁴⁸

On kuitenkin huomattava, että siirtohinnoittelukysymyksen ratkaisemiseksi relevantit tosiseikat eivät välttämättä käy ilmi yhtiön kirjanpidosta, sopimuksista tai muusta kirjallisesta materiaalista. Yrityksen siirtohinnoitteludokumentoinnin tosiseikkakuvaus perustuu käytännössä ns. toimintoanalyysihaastatteluihin eli keskusteluihin liiketoiminnan eri osia tuntevien henkilöiden kanssa. Lisäksi verotarkastajat tekevät usein siirtohintatarkastuksen yhteydessä haastatteluja, joihin perustavat oman tosiseikkakuvauksensa.⁴⁹

3. Siirtohinnoittelun vaiheet

OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaan siirtohinnoitteluanalyysi tulee jakaa kahteen osioon. Ensimmäisessä tunnistetaan yrityksen etupiiritransaktiot eli etupiiriyhtyritysten väliset kaupalliset ja taloudelliset suhteet sekä näiden suhteiden ehdot ja taloudelliset olosuhteet. Toisessa vaiheessa tunnistettuja etupiiritransaktioita verrataan vertailukelpoisiin riippumattomien osapuolten välisiin liiketoimiin.⁵⁰ Uusimmassa ohjeessa asia on ilmaistu selkeämmin, kuin aiemmissa ohjeissa. Kaikissa versioissa erottelu on kuitenkin tehty.⁵¹

3.1. Liiketoimen tunnistaminen ja toimintoanalyysi

OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaan siirtohinnoitteluanalyysi on kaksivaiheinen. Ensimmäisessä vaiheessa tunnistetaan osapuolten transaktio. OECD käyttää käsitettä ”accurate delineation of the actual transaction”. Toisessa vaiheessa tätä tunnistettua transaktiota verrataan toisistaan

⁴⁷ HE 107/2006, s. 12

⁴⁸ Juusela, 2015, s. 13

⁴⁹ Haapaniemi;Ohtonen;& Raunio Merja, 2018, s. 477

⁵⁰ Raunio & Karjalainen, 2018, ss. 86-87

⁵¹ Ks. OECD, 2009, C.i ja ii; OECD, 2010, D.1 ja D.2 sekä OECD, 2017, 1.33

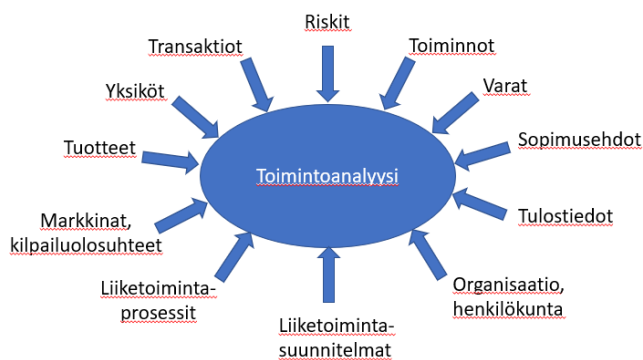
riippumattomien osapuolten välisten transaktioiden ehtoihin markkinaehtoisen hinnan määrittelemiseksi tai arvioimiseksi.^{52 53}

Transaktion tunnistaminen on käytännössä tapaukseen liittyvien tosiseikkojen selvittämistä. Tässä vaiheessa ei vielä arvioida sitä, ovatko osapuolet toimineet markkinaehtoisesti.

Markkinaehtoperiaatteen soveltaminen tehdään vasta analyysin toisessa vaiheessa, jota kutsutaan vertailuanalyysiksi. Tosin on hyvä muistaa, että transaktioiden tunnistaminen tehdään nimenomaan vertailukelpoisuuden arvioimiseksi, ja tämä tarkoitus vaikuttaa myös siihen, millä tarkkuudella ja mihin asioihin keskittyen transaktioiden tunnistaminen tehdään.⁵⁴

Hinnoiteltavan transaktion tunnistamisen ja osapuolien selvittämisen jälkeen tehdään niin sanottu toimintoanalyysi. Sen tavoitteena on selvittää transaktion osapuolten tekemät toiminnot, ottamat riskit ja toimintaan sitoutunut ja toiminnassa hyödynnettävä omaisuus. Toimintoanalyysillä on olennainen rooli vertailutietojen etsinnässä ja niiden vertailukelpoisuuden määrittämisessä.⁵⁵

Analyysiin vaikuttavia seikkoja havainnollistaa Kuva 1.



Kuva 1 Toimintoanalyysin lähtötiedot⁵⁶

Toimintoanalyysin olennaisin tavoite on liiketoiminnan ja tarkasteltavien transaktioiden ymmärtäminen. Yhtiön liiketoiminnan ymmärtäminen on edellytys sille, että siirtohinnoittelua voidaan käsitellä oikeassa viitekehyksessä. Toiminnot, riskit ja liiketoimintaympäristö asettavat reunaehdot, joiden perusteella siirtohinnoittelun markkinaehtoisuutta tulee tarkastella.⁵⁷

Toimintoanalyysin tuloksia havainnollistaa Kuva 2.

⁵² Raunio & Karjalainen, 2018, ss. 57-58

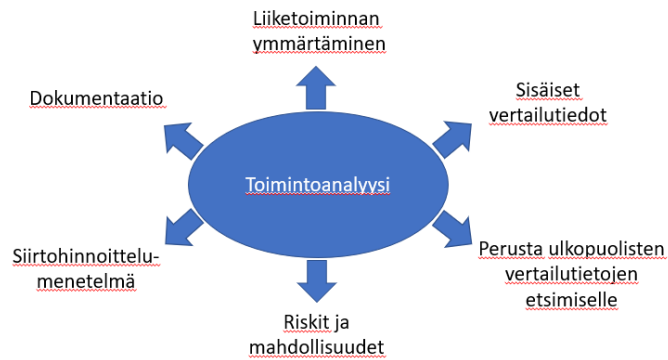
⁵³ Siirtohinnoitteluohjeiden termit ovat hieman muuttuneet ohjeiden päivittyessä. Vanhemmissa ohjeissa käytetään vastaavissa yhteyksissä termiä "actual transactions". OECD, 2010 OECD, 2009

⁵⁴ Raunio & Karjalainen, 2018, ss. 57-58

⁵⁵ Raunio & Karjalainen, 2018, s. 60

⁵⁶ Raunio & Karjalainen, 2018, s. 61

⁵⁷ Raunio & Karjalainen, 2018, s. 63



Kuva 2 Toimintoanalyysin tavoitteet⁵⁸

Siirtohinnoittelumenetelmät jaetaan perinteisiin ja voittopohjaisiin menetelmiin⁵⁹. Perinteiset siirtohinnoittelumenetelmät ovat *markkinahintavertailumenetelmä*, *jälleenmyyntihintamenetelmä* ja *kustannusvoittolisämenetelmä*. Voittopohjaisia menetelmiä ovat *liiketoimintomarginaalimenetelmä* ja *voitonjakamismenetelmä*. Myös muiden menetelmien käyttäminen on OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaan mahdollista, mikäli niillä päästään markkinaehtoiseen lopputulokseen.⁶⁰

3.2. Vertailuanalyysi

Toisessa, eli vertailuanalyysivaiheessa, ensimmäisessä vaiheessa kerättyjä tietoja hyödynnetään vertaamalla tunnistettuja etupiiritransaktioita vertailukelpoiisiin riippumattomien osapuolten välisiin liiketoimiin.⁶¹ OECD:n siirtohinnoitteluohjeissa esitettyjä toimenpiteitä havainnollistaa Kuva 3. Helmisen mukaan markkinaehtoisuuden toteutumista on tarkasteltava sekä suoritteiden antajan että sen saajan näkökulmasta. Määriteltäessä oikeaa hintaa on tarkasteltava toisaalta, mitä riippumaton osapuoli olisi ollut halukas maksamaan, ja toisaalta, mitä kustannuksia aiheutuu suoritteiden tarjoajalle. Lisäksi on huomioitava, mitä riippumaton osapuoli olisi suoritteesta veloittanut.⁶²

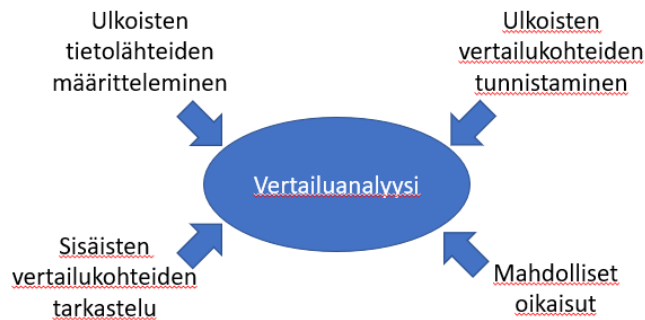
⁵⁸ Raunio & Karjalainen, 2018, s. 63

⁵⁹ OECD, 1997 käyttää nimityksiä perinteiset liiketoimimenetelmät ja liiketoimivoittomenetelmät

⁶⁰ Raunio & Karjalainen, 2018, s. 109 ja OECD, 2009, 2.1

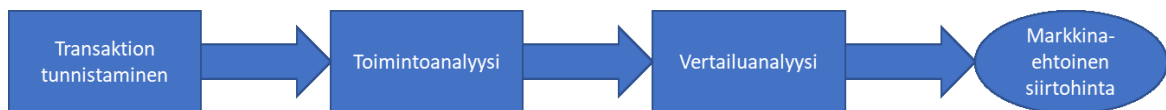
⁶¹ Raunio & Karjalainen, 2018, s. 87

⁶² Helminen, 2009, s. 221



Kuva 3 Vertailuanalyysi⁶³

Vertailuanalyysin jälkeen kerättyä tietoa käytetään ja tulkitaan⁶⁴ ja lopputuloksena saadaan siis markkinaehtoinen siirtohinta. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukainen prosessi ei ole pakollinen, vaan yritys voi käyttää mitä tahansa prosessia, jolla päästään markkinaehtoiseen lopputulokseen. Prosessi ei myöskään aina etene suoraviivaisesti vaan voidaan esimerkiksi huomata, että luotettavia vertailukohteita ei ole löydettävissä, jolloin siirtohinnoittelumenetelmää joudutaan muuttamaan eli palaamaan prosessissa takaisinpäin.⁶⁵ Prosessi yksinkertaistettuna on siis Kuva 4:n mukainen.



Kuva 4 Markkinaehtoisen siirtohinnan määrittäminen

4. Verohallinnon mahdolliset oikaisutoimet

4.1. Markkinaehtoisuuden arviointi

Tässä työssä ei siis keskitytä markkinaehtoisuuden arviointiin, mutta asian ymmärtämiseksi kyseessä on siis tarkastelu, jossa arvioidaan, ovatko etuyhteysosapuolen esittämät hinta tai liiketoimen ehdot vertailukelpoisia vertailukohteisiin nähden. KHO on antanut ratkaisut asiaan liittyen esimerkiksi tapauksissa KHO 2013:36, KHO 2014:33, KHO 2017:145 ja KHO 2017:146.

⁶³ Koostettu lähteestä Raunio & Karjalainen, 2018, s. 87, jossa todetaan, että näitä toimia kutsutaan usein vertailuanalyysiksi

⁶⁴ Raunio & Karjalainen, 2018, s. 88 mukaan tästä vaiheesta käytetään usein nimitystä taloudellinen analyysi

⁶⁵ Raunio & Karjalainen, 2018, s. 87

4.2. Liiketoimen tunnistaminen

Liiketoimen tunnistaminen ja liiketoimen uudelleenluonnehdinta on katsottu erillisiksi toimenpiteiksi vuoden 2010 siirtohinnoitteluohjeista lähtien⁶⁶. Ohjeiden mukaan siirtohinnoitteluoikaisun tulee perustua liiketoimeen sellaisena, kuin se on todellisuudessa toteutettu⁶⁷. Kun etuyhteysosapuolten käyttämät ehdot eivät vastanneet osapuolten todellista käyttäytymistä ja todellinen käyttäytyminen otettiin markkinaehtoisuuden arvioinnin perustaksi, kyseessä ei ollut etuyhteysliiketoimen uudelleenluonnehdinta. Markkinaehtoisuuden arvioinnin tuli ohjeiden mukaan perustua liiketoimeen, jonka osapuolet olivat tosiasiallisesti tehneet. On siis tärkeää huomata, että ehtojen ja tosiasiallisen käyttäytymisen vertailussa oli kysymyksessä tosiseikkojen arviointi ja liiketoimen tunnistaminen, ei markkinaehtoisuuden arviointi. Markkinaehtoperiaatetta sovellettiin vasta tunnistettuun toimeen.⁶⁸

Vuoden 2015 siirtohinnoitteluohjeissa etuyhteyssuhdetta ja etuyhteysliiketoimea koskevien tosiseikkojen selvittämisen merkitystä markkinaehtoisuuden arvioinnissa on painotettu entisestään. OECD on ottanut käyttöön uuden käsitteen, tosiasiallisesti toteutetun liiketoimen tunnistamisen (delineation of the actual transaction). Tässä sopimusehdot ovat etuyhteysliiketoimen tunnistamisen lähtökohta. Jos kirjalliset sopimusehdot eivät vastaa etuyhteysliiketoimen taloudellisesti merkittäviä ominaisuuksia, tosiasiallinen liiketoimi tunnistetaan yleensä osapuolten todellisen käyttäytymisen perusteella. Sopimusperusteiselle riskien jaolle annetaan siksi ratkaiseva merkitys ainoastaan silloin, kun myös osapuolten tosiasiallinen käyttäytyminen ja päätöksenteko vastaavat sopimusta. Jos sopimus ja todellinen käyttäytyminen poikkeavat olennaisesti toisistaan, osapuolten tosiasiallisesti suorittamat toiminnot ja osapuolten ottamat riskit määrittävät etuyhteysliiketoimen todellisen sisällön liiketoimen.⁶⁹

4.3. Uudelleenluonnehdinta ja sivuuttaminen

Liiketoimen sivuuttamisessa on kyse siitä, että yrityksen etuyhteysliiketoimi sivuutetaan ja veroviranomainen tekee siirtohinnoittelun kokonaan uudelleen liiketoimien todellisen luonteen perusteella⁷⁰. Uudelleenluonnehdinta ei Penttilän mukaan ole uusi ilmiö. VML 28 §:ää sovelletaan tilanteissa, joissa olosuhteen tai toimenpiteen oikeudellinen muoto ei vastaa asian varsinaista luonnetta ja tarkoitusta. Vanhasta oikeuskäytännöstä löytyy myös useampia tapauksia, joissa

⁶⁶ Isomaa-Myllymäki, 2016, s. 478 ja Bullen, 2011, s. 147

⁶⁷ OECD, 2010, 1.48

⁶⁸ Isomaa-Myllymäki, 2016, s. 478 ja Bullen, 2011, 8.4.2

⁶⁹ Isomaa-Myllymäki, 2016, ss. 477-478

⁷⁰ OECD, 2017, 1.45 ja 1.120

veronsaajien puolesta on vaadittu joko VML 28 §:ään nojautuen tai ilman sitä, että etuyhteystaholta saatujen lainojen korot tulee katsoa vähennyskeltottomiksi. Tätä on perusteltu sillä, että laina olisi lainansaajayhtiön pääomarakenne huomioon ottaen tosiasiallisesti vierasta pääomaa. KHO on hylännyt tällaiset vaatimukset. Tämä käytäntö huomioon ottaen voidaan arvioida, että ennuste pelkästään VML 31 §:ään ja OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin perustuvan uudelleenluonnehdinnan menestymiselle ei ole ollut kovin hyvä.⁷¹

OECD:n vuoden 2010 siirtohinnoitteluohjeiden mukaan liiketoimen muoto saattaa olla tarkoituksenmukaista ja oikeutettua uudelleenluonnehtia (re-characterise) kahdessa poikkeuksellisessa tilanteessa. Ensimmäisessä tilanteessa liiketoimen taloudellinen sisältö poikkeaa liiketoimen oikeudellisesta muodosta. Toisessa tilanteessa liiketoimen muoto ja sisältö vastaavat toisiaan, mutta liiketoimeen liittyvät sopimukset kokonaisuutena eroavat siitä, mitä riippumattomat osapuolet olisivat sopineet. Tämä edellyttää lisäksi sitä, että oikeudellisen muodon huomioon ottaminen olisi estänyt veroviranomaista määrittämästä asianmukaista siirtohintaa.⁷²

Isomaa-Myllymäen mukaan veroviranomaisen toteuttama liiketoimen uudelleenluonnehdinta saattoi vuoden 2010 siirtohinnoitteluohjeiden muotoilun mukaan perustua niin sanottuun hypoteettiseen markkinaehtoperiaatteeseen. Hypoteettinen markkinaehtoperiaate perustuu siis oletukseen siitä, mitä toisistaan riippumattomat osapuolet olisivat kyseisessä tilanteessa sopineet eikä empiiriseen tietoon siitä, mitä riippumattomat osapuolet olisivat tosiasiallisesti tehneet.⁷³ Osin tähän pohjautunevat Verohallinnon viime vuosien siirtohinnoittelua koskevat linjaukset, joita Juusela on luonnehtinut fiktiivisten liiketoimien opiksi⁷⁴.

Vuoden 2015 siirtohinnoitteluohjeissa uudelleenluonnehdinnan käsite on korvattu liiketoimen sivuuttamisen (non-recognition) käsitteellä⁷⁵. Sanamuodot esimerkiksi edelliseen kappaleeseen nähden ovat muuttuneet jonkin verran ja ohjeita on monelta osin tarkennettu. Ohjeessa todetaan, että sivuuttamista ei tule käyttää vain siksi, että markkinaehtoisuuden määrittäminen olisi hankalaa. Sivuuttaminen ei ole mahdollista silloin, jos etuyhteysliiketoimea vastaavia liiketoimia tehdään riippumattomien osapuolien välillä vastaavissa olosuhteissa. Liiketoimen sivuuttaminen koskee vasta asianmukaisesti tunnistettua etuyhteysliiketoimea ja on mahdollinen ainoastaan silloin, jos liiketoimi kokonaisuutena tarkastellen eroaa järjestelyistä, joihin toisistaan riippumattomat, kaupallisesti rationaalisella tavalla käyttäytyvät osapuolet olisivat ryhtyneet vastaavissa olosuhteissa.⁷⁶ Olennaista

⁷¹ Penttilä, 2015, s. 129

⁷² OECD, 2010, 1.65

⁷³ Isomaa-Myllymäki, 2016, s. 93

⁷⁴ Juusela, 2018, s. 462

⁷⁵ Isomaa-Myllymäki, 2016, s. 479 ja OECD, 2017, 1.122-1.128

⁷⁶ OECD, 2017, 1.122

arvioinnissa on se, onko kyseinen liiketoimi liiketaloudellisesti järkevä. Jos liiketoimi on liiketaloudellisesti järkevä siten, kuin riippumattomat osapuolet sen tekisivät, ei liiketoimea tule sivuuttaa. Vaikka samanlaista liiketoimea ei olisi löydettävissä riippumattomien osapuolien välillä, se ei tarkoita, että liiketoimi tulisi sivuuttaa.⁷⁷ Sivuttamiseen liittyen riskiin otetaan kantaa toteamalla, että jos mikään etuyhteysliiketoimen osapuolista ei kontrolloi liiketoimeen liittyvää riskiä ja omaa taloudellista kantokykyä riskiin liittyen, tulee liiketoimea tutkia tarkemmin ja mahdollisesti tutkia myös sen taloudellista järkevyyttä.⁷⁸

Juuselan mukaan markkinaehtoisesta hintatasosta poikkeamisen osoittaminen vaatii objektiivista tietoa kyseisistä markkinoista ja muiden toimijoiden hinnoittelusta. Parhaassa tapauksessa tietoa on hyvin saatavilla ja vertailu läpinäkyvää. Liiketoimien uudelleenluonnehdinnan osalta tällaista tietoa ei ole vastaavalla tavalla saatavilla. Yritysten liiketoimien syyt voivat olla hyvin moninaiset ja niiden vertailu voi olla vaikeaa. Liiketoimen sivuttaminen verotuksessa edellyttäisi veroviranomaisten osoittavan, miten riippumattomat osapuolet olisivat vastaavassa tilanteessa järjestäneet liiketoimintansa. Lähtökohtaisesti kuitenkin yrityksen johto osaa viranomaisia paremmin arvioida, miten liiketoiminta yrityksen liiketoiminta olisi järjestettävä. Pelkkä poikkeava näkemys liiketoimien oikeasta järjestämisestä ei riitä liiketoimen sivuttamiseen ja uudelleenluonnehdintaan.⁷⁹

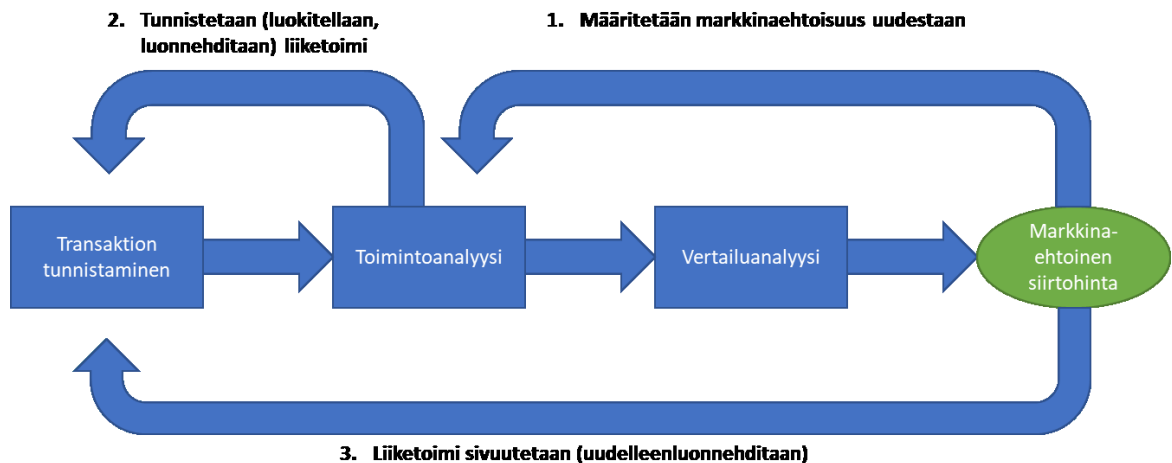
4.4. Yhteenveto

Käytännössä veroviranomainen voi siis puuttua etuyhteysosapuolen tekemään siirtohinnoitteluun kolmella tavalla. Ensimmäisessä tavassa voidaan puuttua liiketoimen markkinaehtoisuuteen. Jos siis liiketoimi itsessään on tunnistettu oikein, puututaan vain siirtohinnoittelun ehtojen ja hinnan vertailukelpoisuuteen. Toisessa tavassa puututaan liiketoimen tunnistamiseen. Näin voidaan menetellä, mikäli osapuolten todellinen käyttäytyminen ei vastaa liiketoimen sopimusehtoja. Tässä ei arvioida liiketoimen markkinaehtoisuutta. Jos taas liiketoimi ei ole lainkaan vertailukelpoinen eikä markkinahintaa voida siten määrittää, veroviranomainen voi sivuuttaa koko alkuperäisen siirtohinnoittelun ja toteuttaa sen uudelleen omalla mallillaan. Asiaa havainnollistetaan Kuva 5:ssä.

⁷⁷ OECD, 2017, 1.123

⁷⁸ OECD, 2017, 1.99

⁷⁹ Juusela, 2015, s. 13

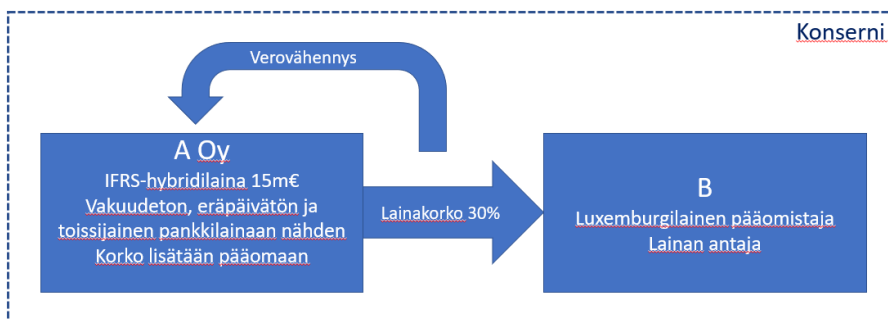


Kuva 5 Veroviranomaisen mahdolliset oikaisutoimet siirtohinnoittelussa

Seuraavassa tarkastellaan tapauksia KHO 2014:119 ja KHO 2018:173, joiden avulla saadaan tarkempia tietoja edellä esitettyyn.

5. KHO 2014:119

A Oy oli vuonna 2009 saanut pääomistajaltaan luxemburgilaiselta yhtiöltä B 15 miljoonan euron suuruisen lainan. A oli ilmoittanut verovuoden 2009 elinkeinotoiminnan tulosta vähennettäväksi 1 337 500 euroa B:n myöntämälle lainalle kertyneitä korkoja. Lainan myöntäminen perustui A Oy:tä rahoittaneiden pankkien vaatimukseen lisärahoituksesta, jonka tuli olla maksusaantijärjestyksessä toissijainen pankkilainoihin nähden ja luonteeltaan IFRS-tilinpäätöksessä omana pääomana käsiteltävä niin sanottu IFRS-hybridilaina. Laina oli vakuudeton ja eräpäivätön. Lainan kiinteä vuosittainen korko oli 30 prosenttia ja korko lisättiin lainan pääomaan. Laina voitiin maksaa takaisin vain A Oy:n vaatimuksesta. Kysymyksessä olevaa hybridilainaa oli pidettävä verotuksessa vieraan pääoman luonteisena. Tapausta havainnollistaa Kuva 6.



Kuva 6 Lainajärjestely tapauksessa KHO 2014:119

Asiassa oli ratkaistava, oliko Konserniverokeskus voinut verotusmenettelystä annetun lain 31 §:n 1 momentin nojalla sivuuttaa kyseisen lainajärjestelyn ja käsitellä lainaa verotuksessa oman pääoman ehtoisena sijoituksena, jolloin korot eivät olleet vähennyskelpoisia.

Korkein hallinto-oikeus katsoi, että osapuolten sopiman liiketoimen sivuuttaminen ja uudelleenluonnehdinta olisi tällaisen menettelyn seuraamukset huomioon ottaen vaatinut verotusmenettelystä annettuun lakiin sisältyvää nimenomaista valtuutusta uudelleenluonnehdintaan. Mainitun lain 31 §:n 1 momentin säännöksen ei katsottu sisältävän tällaista valtuutusta, minkä vuoksi uudelleenluonnehdinta ei ollut lainkohdan nojalla mahdollista.

OECD:n siirtohinnoitteluohjeilla katsottiin olevan tulkintaa ohjaavaa vaikutus vain lain 31 §:n 1 momentin soveltamisalalla eli arvioitaessa osapuolten sopiman ja toteuttaman liiketoimen ehtojen markkinaehtoisuutta. Sen sijaan ohjeilla ei katsottu olevan säännöksen soveltamisalaa laajentavaa vaikutusta, minkä vuoksi osapuolten sopiman liiketoimen sivuuttamista ei voitu perustaa myöskään mainittuihin ohjeisiin.

Penttilän mukaan KHO:n ratkaisu voidaan jakaa kolmeen osaan. Ensimmäisenä kysymyksenä KHO ratkaisi sen, onko tapauksessa esillä oleva hybridilaina katsottava verotuksellisesti vieraaksi pääomaksi vai omaksi pääomaksi. Toisena kysymyksenä oli se, voidaanko verotuksellisesti vieraana pääomana pidettävä hybridilaina luonnehtia VML 31.1 §:n sanamuoto ja/tai säännöstä koskevan hallituksen esityksen perustelut huomioon ottaen oman pääoman ehtoiseksi sijoitukseksi. Kolmas kysymys käsiteli Suomen ja Luxemburgin verosopimuksen 9 artiklan (tulonoikaisuartiklan) ja OECD:n siirtohintaohjeiden merkitystä asiassa.⁸⁰ Seuraavassa on keskitytty kahteen kysymyksestä tarkemmin.

5.1. Liiketoimen tunnistaminen/luonnehdinta

Pääomalainan verotuksellisen kohtelun katsotaan Suomessa ratkeavan lähtökohtaisesti pääomalainan todellisen luonteen mukaisesti eikä pääomalainan määritelmästä voida suoraan päätellä sen verotuksellista luonnetta. Hybridi-instrumenttien, kuten esimerkiksi pääomalainojen, korkotasojen markkinaehtoisuuden arviointi saattaa olla erittäin haasteellista.⁸¹ Ulkomaisen emoyhtiön suomalaiselle tytäryhtiölle antama laina voidaan joissain tapauksissa rinnastaa oman pääoman sijoitukseen.⁸²

Knuutisen mukaan konsernin sisäisessä rahoituksessa hybridien käytöstä seuraa haasteita, jotka liittyvät joko pääoman luokitteluun tai pääoman käytöstä maksettavien korvauksien

⁸⁰ Penttilä, 2015, ss. 130-131

⁸¹ Mehtonen, 2005, s. 211

⁸² Mehtonen, 2005, s. 213

markkinaehtoisuuteen. Normaalisti markkinat hoitavat hinnoittelun oikeaksi suhteessa riskiin, mutta konsernin sisäisessä rahoituksessa riskien huomioiminen hinnoittelussa aiheuttaa suuria ongelmia markkinaehtoperiaatteen soveltamisen näkökulmasta. Lisäksi on muistettava, että vieraan pääoman korvaus on vähennyskelpoista, mutta oman pääoman korvaus ei ole. Sekoittamalla näitä kumpaakin, päädytään tilanteeseen, jossa hybridiin kuuluvan komponentin osalta on kyse vähennyskelpoisesta erästä.⁸³

Isomaa-Myllymäen mukaan pääoman luonteen arviointi ei ole OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaista uudelleenluokittelua ja lainan markkinaehtoisuuden arviointia, vaan lainan markkinaehtoisuus tulee arvioitavaksi vasta, kun erän vieraan pääoman luonteisuus on arvioitu⁸⁴. Tätä voi kuvata tosiseikkojen selvittämiseksi⁸⁵. Jos arvioinnissa siis todetaan, että etuyhteyslainalle maksettu korko on vähennyskelpoinen, markkinaehtoisuutta tulee vielä erikseen arvioida. Jos taas katsotaan, että kyseessä on oman pääoman ehtoinen erä, tarvetta markkinaehtoisuuden arvioinnille ei enää ole.⁸⁶

Mikäli liiketoimen tunnistamisen perusteella katsotaan, että etuyhteysliiketoimelle annetusta yksityisoikeudellisesta muodosta on syytä poiketa, tulee tämän perustua joko verolain normaalitulkinnan tai VML 28 §:n soveltamiseen. Tässä kyseessä olevan ratkaisun perusteella siihen, että verolain normaalitulkinta mahdollistaisi etuyhteysliiketoimen oikeudellisesta muodosta poikkeamisen, tulee suhtautua varauksellisesti.⁸⁷

5.2. Uudelleenluonnehdinta/sivuuttaminen ja VML 31.1 §: soveltamisalan laajuus

Tapauksessa KHO 2014:119 keskityttiin erityisesti VML 31.1 § soveltamisalan laajuuteen. Kysymys oli siis siitä, voidaanko verotuksellisesti vieraana pääomana pidettävä hybridilaina luonnehtia VML 31.1 § ja säännöstä koskevan hallituksen esityksen perustelut huomioon ottaen oman pääoman ehtoiseksi sijoitukseksi⁸⁸.

KHO:n päätöksen mukaan kyseinen lainkohta ei mahdollista rahoitusrakenteen markkinaehtoisuuden arviointia, vaan ainoastaan rahoitusliiketoimen ehtojen markkinaehtoisuuden arvioinnin. Tämä tarkoittaa siis esimerkiksi koron markkinaehtoisuuden selvittämistä etuyhteysluoton velallisen

⁸³ Knuutinen, 2015, ss. 113-114 ja 116

⁸⁴ Isomaa-Myllymäki, 2014, s. 470

⁸⁵ Isomaa-Myllymäki, 2016, s. 65

⁸⁶ Isomaa-Myllymäki, 2014, s. 471

⁸⁷ Isomaa-Myllymäki, 2016, ss. 481-482

⁸⁸ Penttilä, 2015, s. 130

näkökulmasta. VML 31.1 § mahdollistaa myös luotonantajan saaman korvauksen markkinaehtoisuuden arvioinnin. KHO:n päätöksessä yhtiöoikeudellisesti ja vero-oikeudellisesti vieraana pääomana pidettävän lainan uudelleenluonnehtimista omaksi pääomaksi VML 31 §:n nojalla ei hyväksytty. Penttilän mukaan aika selvänä voidaan pitää sitä, että yksityis- ja vero-oikeudellisesti omana pääomana pidettävän pääomasijoituksen luonnehtiminen vieraaksi pääomaksi ei ole VML 31 §:n nojalla mahdollista.⁸⁹

Penttilän mukaan KHO:n ratkaisun ulottuvuus on epäselvä ja asiasta löytynee erilaisia näkemyksiä. Onko uudelleenluonnehdintaa esimerkiksi se, jos emoyhtiön tytäryhtiölleen antaman vakuudettoman lainan koron markkinaehtoisuutta arvioidaan, kuten kyseessä olisi vakuudellinen laina? Tällöin voidaan olla sitä mieltä, että tällöin liikutaan VML 31 §:n sisällä, mutta toisenlaisiakin kantoja saattaa löytyä. Jos taas tietyn oikeudellisen muodon sisältävää liiketoimea, kuten käyttöoikeuden luovutuksesta maksettavaa vuokraa tai rojaltia, arvioidaan VML 31 §:ään ja markkinaehtoperiaatteeseen nojautuen esimerkiksi niin, että kysymyksessä olisi omaisuuden omistusoikeuden luovutus, ollaan uudelleenluonnehdinnan alueella.⁹⁰

Isomaa-Myllymäen mukaan tapauksessa ei ollut kyseessä uudelleenluonnehdinta, vaan VML 28 §:n soveltamisalaan kuuluva muodon ja sisällön arviointi, jonka oikeudellinen arviointi oli tehty VML 31 §:n perusteella käyttäen OECD:n siirtohinnoitteluohjeita tulkintalähteenä. Arvioinnissa ei kuitenkaan täytetty VML 31 §:n soveltamisedellytyksiä tai osoitettu VML 28:n soveltamisedellytysten täyttyneen. KHO:n ratkaisussa ei siis ollut kyse tapauksesta, jossa uudelleenluonnehdinta olisi perustunut siirtohinnoitteluohjeissa tarkoitettuun uudelleenluonnehdintaan.⁹¹

5.3. Olosuhteiden vaikutus

KHO kiinnitti huomiota myös vallinneisiin olosuhteisiin. Penttilän mukaan tapausselesteesta saa vaikutelman, että A Oy:n taloudellinen asema on ollut heikko. Yleisellä tasolla konserniyhtiön heikko taloudellinen tilanne ja lainan ehdot, muun muassa lainan takasijaisuus ja vakuudettomuus, voi johtaa siihen, että tiukasti erillisyyhtiöperiaatetta noudattava ja mekaaninen markkinaehtoisen koron määrittäminen tuottaa tulokseksi korkealta tuntuvan konsernin sisäisen koron tason, joka saattaa olla selvästi korkeampi kuin keskimääräisen ulkopuolisen rahoituksen korko⁹².

KHO:n eriävän mielipiteen mukaan yhtiön joka on taloudellisissa vaikeuksissa, kuten tässä tapauksessa, rahoituksen ehdot saattavat olla sellaiset, ettei vastaavaa järjestelyä voitaisi odottaa

⁸⁹ Penttilä, 2015, ss. 131-132

⁹⁰ Penttilä, 2015, s. 131

⁹¹ Isomaa-Myllymäki, 2016, ss. 481-482

⁹² Penttilä, 2015, s. 131

riippumattomilta osapuolilta. Myös OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaan markkinaehtoista hintaa määritettäessä tulee ottaa huomioon, mitä realistisia vaihtoehtoja liiketoimien osapuolilla olisi⁹³. KHO:n eriävässä mielipiteessä todetaan myös, että tällaisessa tilanteessa oman pääoman ehtoisen rahoituksen saaminen riippumattomalta osapuolelta voi olla epätodennäköisempää, kuin vieraan pääoman rahoitus. KHO:n varsinainen ratkaisu perusteli asiaa niukasti, mutta on yhtenevä edellä mainittujen näkökohtien kanssa. KHO:n mukaan kun otetaan huomioon edellä esitetyt lainaehdot kokonaisuutena sekä valituksenalaisena aikana vallinneet taloudelliset olosuhteet, korkein hallinto-oikeus katsoo, että lainaa on näissä olosuhteissa pidettävä verotuksessa luonteeltaan vieraana pääomana.

5.4. Yhteenveto

Yhteenvetona voidaan todeta, että VML 31 §:n mukainen uudelleenluokittelu käsittää ainoastaan markkinaehtoperiaatteesta poikkeavan osan liiketoimea.⁹⁴ Liiketoimen tunnistaminen, uudelleenluonnehdinta tai sivuuttaminen taas voivat perustua lähtökohtaisesti vain VML 28 §:n soveltamiseen.⁹⁵

Liiketoimen arvioinnissa tulee lisäksi huomioida se, millaisia realistisia mahdollisuuksia osapuolilla kulloisissakin olosuhteissa on. Tämänkin tapauksen osalta voidaan todeta, että raja liiketoimien luonnehdinnan ja uudelleenluonnehdinnan välillä on vahvasti kiinni tulkinnasta.

6. KHO:2018:173

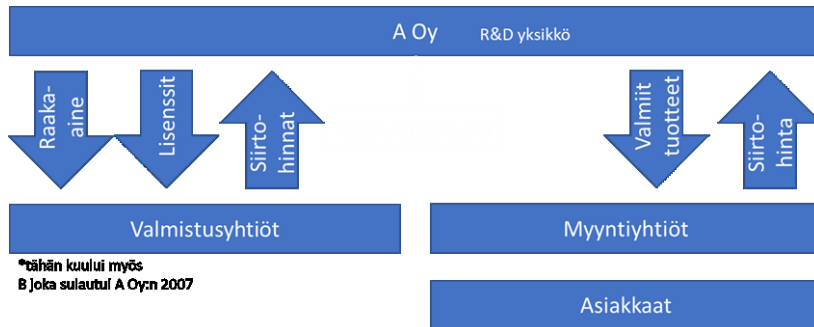
A-konsernin yhtiöt olivat verovuosina 2006 - 2008 harjoittaneet rakennusalan tuotteiden valmistusta ja myyntiä. A Oy oli solminut kolmen valmistusyhtiön (Puola, Ruotsi ja Liettua) kanssa lisenssisopimuksen, jonka perusteella valmistusyhtiöt olivat maksaneet sille rojaltia. Määrä oli perustunut ulkopuolisten yhtiöiden kanssa solmittujen rojaltisopimusten rojaltitasoon (*markkinahintavertailumenetelmä*). Valmistusyhtiöt, mukaan lukien A Oy, olivat myyneet tuotteita joko itse tai paikallisen myyntiyhtiön kautta. Valmistusyhtiön ja myyntiyhtiön välistä valmiiden tuotteiden hinnoittelun markkinaehtoisuutta yhtiö oli tarkastellut *jälleenmyyntihintamenetelmän* avulla. A Oy oli myynyt myös raaka-ainetta valmistusyhtiöille. Raaka-aineiden hintojen asettaminen oli tapahtunut *kustannusvoittolisämenetelmällä*. Asiaa havainnollistaa Kuva 7. KHO ei ottanut kantaa

⁹³ OECD, 2010, 1.34

⁹⁴ Isomaa-Myllymäki, 2014, s. 472

⁹⁵ Isomaa-Myllymäki, 2016, ss. 481-482

raaka-aineiden siirtohinnoitteluun, vaikka Verohallinto ei hyväksynyt yhtiön mallia, joten myöskään tässä sitä ei käsitellä tämän enempää.

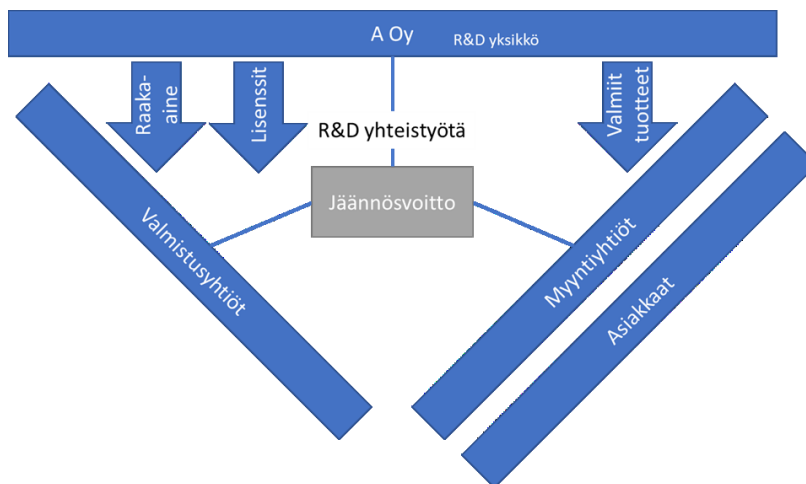


Kuva 7 A Oy:n ja muiden konserniyhtiöiden välinen siirtohinnoittelu

Verohallinto oli oikaissut A-konsernin suomalaisen emoyhtiön A Oy:n verovuosien 2006 - 2008 ja sen suomalaisen valmistustoimintaa harjoittaneen tytäryhtiön B Oy:n verovuoden 2006 verotuksia niiden vahingoksi, koska lisenssimaksujen osalta vertailtavana olevat sopimukset olivat eronneet tuotteiden, sopimusehtojen sekä markkina-alueiden osalta niin, että sopimukset olivat olleet vertailukelvottomia.

Valmiiden tuotteiden myyntien osalta jälleenmyyntihintamenetelmän ei ollut katsottu antaneen riittävän luotettavaa kuvaa vertailuyhtiöiden toiminnan tuloksellisuudesta, koska vertailuhaussa löydetystä yhtiöistä vain neljä oli katsottu mahdollisesti vertailukelpoisiksi ja näistä yhtiöistä vain yksi yhtiö oli myynyt samanlaisia tuotteita kuin A-konsernin yhtiöt.

Verohallinto oli OECD:n vuoden 2010 siirtohintaohjeiden perusteella katsonut, että parhaiten A-konsernin yhtiöiden voitontasojen markkinaehtoisuuden määrittämiseen soveltui voitonjakamismenetelmään perustuva jäännösvoittolisämenetelmä. Asiaa havainnollistaa Kuva 8.



Kuva 8 Verohallinnon vaihtoehtoinen siirtohinnoittelumalli A Oy:n ja muiden konserniyhtiöiden välillä

Tätä Verohallinto oli tarkemman ratkaisuselosteen mukaan perustellut sillä, että konsernin toiminta oli ollut integroitunutta, koska kehitysprojekteihin oli otettu mukaan henkilöitä konsernin eri yksiköistä ja muut yksiköt ovat hyödyntäneet muiden yksiköiden ratkaisuja. Verohallinto oli myös korostanut osapuolien suorittamia ainutlaatuisia ja arvokkaita lisäarvotoimintoja sekä yhteistyössä muodostunutta ainutlaatuista aineetonta omaisuutta. Verohallinto katsoi, että aineeton omaisuus oli kokonaan A Oy:n omistuksessa, kun taas yhtiön mukaan erityisesti asiakassuhteisiin perustuvaa aineetonta omaisuutta oli erityisesti konsernin myyntiyhtiöillä. Tilannetta havainnollistaa Kuva 9.



Kuva 9 Aineettoman omaisuuden omistajuus A-Konsernissa tapauksessa KHO 2018:173

Yhtiö esitti valituksessaan, että Verohallinto on sivuuttanut yhtiön ja sen muiden konserniyhtiöiden välillä sovittuja oikeudellisesti päteviä liiketoimia ja niiden ehtoja sekä uudelleenluokitellut näitä liiketoimia. Tämän lisäksi verotuksen oikaisulautakunta on päätöksissään luonut fiktiivisiä liiketoimia yhtiön ja muiden konserniyhtiöiden välille.

Asiassa oli ratkaistavana, olivatko A Oy ja B Oy antaneet virheelliset veroilmoitukset, kun ne olivat määrittäneet siirtohintojensa markkinaehtoisuuden OECD:n siirtohintaohjeissa tarkoitettujen markkinahintavertailumenetelmän ja jälleenmyyntihintamenetelmän nojalla. Asiassa tuli ensin ratkaista, olivatko yhtiöt menettelleet oikein siirtohintamenetelmiä valitessaan.

Siirtohintamenetelmän valinta muodosti keskeisen lähtökohdan sen arvioimiselle, oliko veroilmoituksen katsottava muodostuneen siirtohinnoittelun osalta virheelliseksi siten, että veronoikaisun edellytykset olisivat olleet olemassa. Korkein hallinto-oikeus katsoi, että tässä yhteydessä huomiota oli erityisesti kiinnitettävä niihin OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin, jotka olivat olleet julkaistuna silloin, kun veroilmoitus oli tullut antaa.

Korkein hallinto-oikeus katsoi, että A Oy:n ja B Oy:n markkinaehtoisten voittojen määrät oli voitu määrittää soveltamalla yhtiöiden siirtohinnoitteludokumentaatioissa käytettyjen siirtohintamenetelmien perusteella eikä yhtiöiden nyt kysymyksessä olevilta verovuosilta antamia veroilmoituksia voitu pitää siirtohintamenetelmän valinnan osalta virheellisinä.

KHO:n ratkaisua on pidetty alan yritysten piirissä merkittävänä⁹⁶. Päätös ottaa kantaa muun muassa siirtohintamenetelmän valintaan, toiminnan integroituneisuuteen, aineettomaan omaisuuteen, liiketoimien vertailukelpoisuuteen ja siihen sovelletaanko verovuosina voimassa olleita vai uudempiä siirtohinnoitteluohjeita. Verohallinnon mukaan KHO ei ratkaissut asiaa liiketoimen sivuuttamisen eikä uudelleen luonnehdinnan kannalta vaan siirtohinnoittelumenetelmän valinnan ja veroilmoituksen virheellisuuden perusteella. Päätös ei Verohallinnon mukaan anna tältä osin syytä muuttaa aiempaa käytäntöä, missä Verohallinto tunnistaa etuyhteydessä tehdyn liiketoimen sen tosiasiallisen luonteen perusteella ja voi tehdä VML 31 §:n nojalla siirtohinnoitteluvoimakkautuksen verovelvollisen vahingoksi, jos kokonaisuutena arvioidun liiketoimen ehdot eivät ole markkinaehtoiset.⁹⁷

6.1. Siirtohinnoittelumenetelmän valinta

KHO:n ratkaisuselosteesta ilmenee, että siirtohintamenetelmän valinnan arvioinnissa on lähdetty VML 14 b §:n (1041/2006) esitöistä⁹⁸, joiden mukaan verovelvollinen saa valita minkä tahansa OECD:n siirtohinnoitteluohjeistuksissa mainituista menetelmistä, kunhan valinnassa huomioi näissä ohjeistuksissa esitettyjä näkökulmia. KHO myös viittasi aiempaan oikeuskäytäntöön, jonka mukaan ohjeita on pidettävä merkittävänä tulkintalähteenä, kun tarkastellaan toteutetun liiketoimen ehtojen markkinaehtoisuutta.

Veronmaksu verovelvollisen vahingoksi on tapauksen aikaan voimassa olleen VML 56 §:n 4 momentin (1079/2005) mukaan mahdollista, jos verovelvollinen ei ole antanut veroilmoitusta tai hän on antanut puutteellisen, erehdyttävän tai väärän veroilmoituksen, muun tiedon tai asiakirjan taikka muuten laiminlyönyt ilmoittamisvelvollisuutensa⁹⁹. KHO:n mukaan siirtohintamenetelmän valinta muodostaa keskeisen lähtökohdan sen arvioimiselle, onko veroilmoituksen katsottava muodostuneen tässä lainkohdassa tarkoitettulla tavalla siirtohinnoittelun osalta virheelliseksi siten, että veronmaksuun edellytykset ovat olemassa. KHO katsoi, että tässä yhteydessä huomiota on erityisesti kiinnitettävä niihin OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin, jotka ovat olleet julkaistuna silloin, kun veroilmoitus on tullut antaa.

Vuoden 1995 siirtohintaohjeiden mukaan perinteiset liiketoimimenetelmät, kuten markkinahintavertailu- ja jälleenmyyntimenetelmä on tullut asettaa etusijalle muihin

⁹⁶Ks. esim. Ahonen;Pasanen;& Urpilainen, Alakare & Mäkäraäinen, Karhinen, Karhu & Juusela

⁹⁷ Verohallinto, 2019

⁹⁸ HE 107/2006, s. 18

⁹⁹ Nykyisin voimassaolevan säädöksen 56 § (9.9.2016/772) 3 momentti: Verotusta ei oikaista, jos Verohallinto on selvittänyt ja nimenomaisesti ratkaissut asian. Verotusta voidaan kuitenkin oikaista, jos ratkaisu asiassa on perustunut virheelliseen tai puutteelliseen selvitykseen taikka asiassa on ilmennyt sellaista uutta selvitystä, joka olisi voinut vaikuttaa asian ratkaisuun. Kirjoitusvirhe, laskuvirhe tai muu niihin verrattava erehdys voidaan oikaista.

siirtohintamenetelmiin nähden¹⁰⁰. Ohjeissa todetaan myös, että suurimpaan osaan tapauksista soveltuvat perinteiset liiketoimimenetelmät ja että liiketoimivoittomenetelmiä voidaan pitää viimeisenä vaihtoehtona ("cases of last resort"), jos perinteisiä menetelmiä ei voida luotettavasti tai ollenkaan soveltaa¹⁰¹. Tällaisina pidettäisiin tapauksia, joita esiintyy vain silloin, kun riippumattomista liiketoimista ei ole saatu tarpeeksi tietoja (mahdollisesti verovelvollisen tähän raporttiin nähden yhteistyöhaluttoman käyttäytymisen vuoksi) tai silloin, kun tietoja pidetään epäluotettavina taikka liiketoiminnallisen tilanteen luonteen vuoksi.

Edellisen kappaleen teksti on uusissa vuoden 2015 ohjeissa kokonaan poistunut ja siirtohintojen etusijajärjestyksestä on luovuttu¹⁰². Kuitenkin ohjeissa todetaan, että jos perinteistä menetelmää tai voittopohjaista menetelmää voidaan soveltaa yhtä luotettavasti, perinteinen menetelmä tulisi asettaa etusijalle¹⁰³. Lisäksi jos markkinahintavertailumenetelmää ja toista perinteistä menetelmää voidaan soveltaa yhtä luotettavasti, tulisi markkinahintavertailumenetelmä asettaa etusijalle.¹⁰⁴

Kaikissa ohjeversioissa todetaan, että mikään menetelmä ei ole soveltuva kaikkiin mahdollisiin tilanteisiin ja yrityksen ei tarvitse perustella miksi jotain menetelmää ei ole valittu¹⁰⁵. Perinteisten liiketoimimenetelmien kohdalla mainitaan, että etuyhteystransaktiot ovat vertailukelpoisia riippumattomien transaktioiden tai yhtiöiden kanssa, jos erot voidaan oikaista kohtuullisen tarkasti¹⁰⁶. Vaikeuksien, jotka ovat seurausta yrityksistä tehdä kohtuullisen täsmällisiä oikaisuja, ei pitäisi rutiininomaisesti estää mahdollista markkinahintavertailumenetelmän soveltamista. On ponnisteltava kaikin voimin tietojen oikaisemiseksi niin, että niitä voidaan käyttää tarkoituksenmukaisesti markkinahintavertailumenetelmää soveltaessa. Käytännölliset seikat puoltavat joustavamman lähestymistavan käyttöä markkinahintavertailumenetelmän soveltamiseksi ja täydentämiseksi tarvittaessa muilla menetelmillä.¹⁰⁷

Vuoden 2010 ja uudempien ohjeiden voitonjakamismenetelmää koskevassa osassa mainitaan, että voitonjakamismenetelmä voi soveltua, kun transaktion kummankin osapuolten panokset ovat ainutlaatuisia ja arvokkaita. Toisaalta voitonjakamismenetelmää ei yleensä sovelleta, kun transaktion toinen osapuoli ei tuota siihen merkittävää ainutlaatuista lisäarvoa.¹⁰⁸

¹⁰⁰ OECD, 2009, 2.49

¹⁰¹ OECD, 2009, 3.49 ja 3.50

¹⁰² Ks. OECD, 2017, 2.2 ja OECD, 2010, 2.2

¹⁰³ OECD, 2017, 2.3

¹⁰⁴ OECD, 2017, 2.3

¹⁰⁵ OECD, 2017, 2.2; OECD, 2010, 2.2 ja OECD, 2009, 1.68

¹⁰⁶ OECD, 2017, 2.15, 2.29 ja 2.47; OECD, 2010, 2.14, 2.23 ja 2.41; OECD, 2009, 2.7, 2.16 ja 2.34

¹⁰⁷ OECD, 2017, 2.16; OECD, 2010, 2.17; OECD, 2009, 2.9

¹⁰⁸ OECD, 2017, 2.115 ja OECD, 2010, 2.109

Näin siis nykyinen OECD:n siirtohinnoitteluohje on edelleen hyvin samanhenkinen, kuin vanha ohje, jonka perusteella KHO teki tämän tapauksen ratkaisun. Voidaankin todeta, että siirtohinnoitteluohjeet suosivat nykyisinkin perinteisten menetelmien, etenkin markkinahintavertailumenetelmän, käyttöä.

6.2. Vertailukelpoisuus

OECD:n siirtohinnoitteluohjeet painottavat varsin paljon oikaisujen merkitystä vertailukelpoisuuden lisäämiseksi. Ohjeiden mukaan, jos etupiiritoimien ja riippumattomien liiketoimien tai näitä liiketoimia tekevien yritysten välillä on eroja, saattaa olla vaikeaa määrittää kohtuullisen täsmällisiä oikaisuja hintavaikutuksen poistamiseksi. Vaikeuksien, jotka ovat seurausta yrityksistä tehdä kohtuullisen täsmällisiä oikaisuja, ei pitäisi rutiininomaisesti estää mahdollista markkinahintavertailumenetelmän soveltamista. On ponnisteltava kaikin voimin tietojen oikaisemiseksi niin, että niitä voidaan käyttää tarkoituksenmukaisesti markkinahintavertailumenetelmää soveltaessa. Käytännölliset seikat puoltavat joustavamman lähestymistavan käyttöä markkinahintavertailumenetelmän soveltamiseksi ja täydentämiseksi tarvittaessa muilla menetelmillä.¹⁰⁹

Siirtohinnoitteluohjeiden mukaan jälleenmyyntihintamenetelmässä vertailukelpoisuudelle ei aseteta yhtä tiukkoja vaatimuksia, kuin markkinahintavertailumenetelmää käytettäessä. Oikaisuja tuote-erojen huomioimiseksi tarvitaan tavallisesti vähemmän, kuin markkinahintavertailumenetelmässä, koska pienet erot tuotteissa eivät todennäköisesti vaikuta voittomarginaaleihin yhtä olennaisesti kuin hintaan. Samankaltaisuuden vaatimus jälleenmyyjän toiminnoille, kuten toimintaan sitoutuneille varoille ja otetuille riskeille, sen sijaan on olennainen. Myös muilla osatekijöillä, kuten sopimusehdoilla, taloudellisilla olosuhteilla ja liiketoimintastrategioilla on vaikutusta vertailukelpoisuuteen.¹¹⁰

Verohallinnon mukaan nyt käsiteltävänä olevassa tapauksessa valmiiden tuotteiden hinnoittelussa käytetyn jälleenmyyntihintamenetelmän verrokkit poikkesivat muun muassa laskentaperusteiden, toimialan, tuotevalikoiman ja ajanjakson osalta. KHO kuitenkin totesi, että vertailukelpoisten yhtiöiden haussa löytynyt ainakin yksi vertailukelpoinen myyntiyhtiö ja että tällöin on voitu tunnistaa vertailukelpoisia riippumattomien yritysten välisiä liiketoimia, joten siirtohintojen markkinaehtoisuus on voinut olla luotettavasti selvitettävissä.

¹⁰⁹ OECD, 2009, 2.9; OECD, 2010, 2.16 ja OECD, 2017, 2.17

¹¹⁰ Raunio & Karjalainen, 2018, s. 117 ja OECD, 2009, 2.16, 1.17, 2.18 ja 2.20

Lisenssisopimukset erosivat Verohallinnon mukaan esimerkiksi tuotteiden, sopimusehtojen sekä markkina-alueiden osalta. KHO kuitenkin katsoi, että markkinahintavertailumenetelmä oli hyväksyttävä siirtohinnoittelumenetelmä. Tässä oletettavasti painoi sekin, että A Oy oli tehnyt lisenssisopimuksia myös konsernin ulkopuolisten yhtiöiden kanssa, joten sillä oli sisäisiä verrokkeja.

KHO:n ratkaisusta voitaneen päätellä, että suhteellisen suuretkin erot liiketoimissa tai liiketoiminnoissa voivat olla vertailukelpoisia. Tämä onkin järkevää, sillä muilla menetelmillä ei välttämättä päästäisi yhtään luotettavampaan lopputulokseen.

6.3. Toiminnan integroituneisuus

Konserniyhtiöiden liiketoiminnan integroituneisuutta käsitellään OECD:n ohjeiden voitonjakamismenetelmän yhteydessä. Vuoden 1995 ohjeiden mukaan menetelmää voidaan käyttää, kun osapuolten väliset transaktiot ovat hyvin toisiinsa liittyviä ("interrelated") ja niitä ei voitaisi arvioida erillisinä¹¹¹. Vuoden 2010 ohjeissa puhutaan tavanomaisesta integroituneemmasta toiminnasta ("highly integrated operations") ja siitä että kummankin osapuolen panos on ainutlaatuista ja arvokasta, kuten ainutlaatuinen aineeton omaisuus¹¹². Verohallinto on käyttänyt näistä vuoden 2010 ohjeen mukaista, sanamuodoltaan vahvempaa ilmaisua. Tätä ohjetta ei siis tapauksessa kyseessä olleina verovuosina ollut olemassa. Sinänsä on merkillepantavaa, että Verohallinto käytti juuri vuoden 2010 ohjetta, sillä vuoden 1995 ohje ei sanamuotojensa osalta olisi välttämättä edellyttänyt konserniyhtiöiltä yhtä integroitunutta toimintaa. Joka tapauksessa KHO katsoi, että konsernin paikallisiin asiakassuhteisiin perustuvaa myyntitoimintaa ja siten koko konsernin toimintaa ei ole katsottava erityisen integroituneeksi.

KHO:n mukaan konsernin toiminnan luonnetta ei ole arvioitava toisin myöskään sen vuoksi, että kehitysprojekteihin on otettu mukaan henkilöitä konsernin eri yksilöistä ja muut yksiköt ovat hyödyntäneet muiden yksiköiden ratkaisuja. KHO siis selkeästi totesi, että kuvatun mukainen toiminta voidaan katsoa tavanomaiseksi konserniyhtiöiden välillä. Toisaalta jos Verohallinnon kanta olisi voittanut, olisivat ratkaisun seuraukset olleet mielenkiintoisia, sillä missäpä konsernissa ei kuvatun mukaista yhteistyötä ainakin jossain määrin olisi? KHO myös korosti, että konsernin valmistus- ja myyntiyhtiöt voisivat toimia vastaavalla tavalla konserniin kuulumattomina riippumattomina yhtiöinä ja että konserniyhtiöillä on ollut etuyhteysliiketoimia vastaavia liiketoimia myös konsernin ulkopuolisten yhtiöiden kanssa.

¹¹¹ OECD, 2009, 3.5

¹¹² OECD, 2010, 2.109

6.4. Aineeton omaisuus

Tähän tapaukseen liittyy myös aineettoman omaisuuden tunnistamiseen ja omistajuuteen liittyvä problematiikka, joka oli yksi Verohallinnon keskeisiä perusteita tapauksessa. Pankakosken mukaan aineettoman tunnistamiseen liittyy olennaisesti se, että identifioidaan, milloin kyseessä on ”tavallinen aineeton”, ja milloin taas ”uniikki ja arvokas aineeton” siten, että lähestymistapa vaatii laajaa näkökulmaa siirtohinnan markkinaehtoisuuden arvioimiseksi. Aineettoman markkinaehtoinen hinta ”rutiininomaiselle aineettomalle” voidaan usein määrittää markkinainformaatioon perustuen, kun taas ainutlaatuisella omaisuuserällä on vaikutusta vertailuinformaation hyödyntämisen, siirtohintamenetelmän valinnan ja kokonaisuuden kannalta.¹¹³

KHO ei erikseen korostanut aineetonta omaisuutta, muuta kuin katsomalla että sitä oli myös konsernin myyntiyhtiöillä (eli kaikki aineeton omaisuus ei ollut A Oy:ssä), vaan käsitteli asiaa toiminnan integroitumisen kautta. Käytännössä KHO kuitenkin katsoi, että Verohallinto ei voinut määrittellä aineettoman omaisuuden omistajuutta pelkästään siirtohinnoitteludokumentaation perusteella sillä myyntiyhtiöiden aineetonta omaisuuttahan ei esimerkiksi oltu merkitty taseeseen. Tässä täytyy siis katsoa ennen kaikkea aineettoman omaisuuden todellista omistajuutta.

6.5. Yhteenveto

KHO otti kantaa siirtohinnoittelumenetelmän valinnan osalta siihen, oliko yhtiö toiminut väärin valitessaan käyttämänsä menetelmän. KHO:n mukaan yhtiö ei ollut toiminut virheellisesti. Siirtohinnoittelumenetelmän voi siis valita vapaasti, kunhan huomioi OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden näkökulmat. Ensisijaisesti siirtohinnoittelua arvioidaan julkaistuna olleiden siirtohinnoitteluohjeiden mukaan.

OECD:n siirtohinnoitteluohjeet suosivat nykyisinkin perinteisiä menetelmiä, etenkin markkinahintavertailumenetelmää. Voittopohjaiset menetelmät tulevat kyseeseen lähinnä poikkeustapauksissa, kun esimerkiksi on kyseessä ainutlaatuinen ja arvokas aineeton omaisuus tai kun toiminta on niin integroitunutta, ettei sitä voida arvioida erillisenä. KHO:n mukaan tässä tapauksessa näin ei ollut. Ratkaisusta voidaan myös päätellä, että toimintaa tulee arvioida viime kädessä todellisen käyttäytymisen mukaan.

Lopuksi on vielä huomattava, että kokonaisuutena KHO:n ratkaisu ei siis ottanut kantaa siihen olivatko siirtohintojen hintatasot oikealla tasolla, sillä sitä Verohallinto ei ollut vaatinut, vaan ratkaisu vastasi kysymykseen oliko verovelvollinen menetellyt oikein niin, että markkinaehtoperiaate olisi

¹¹³ Pankakoski, 2016, s. 189

ylipäättään voinut toteutua. Ratkaisullaan KHO hyvin perustellen asetti raamit hyväksyttävälle toimintatavalle siirtohinnoittelua toteuttaville etuyhteystahoille.

7. Päätelmät

Tutkimuksen tarkoituksena oli vastata kysymykseen, onko verovelvollisella vapaus valita siirtohinnoittelumenetelmä ja tuleeko valittua menetelmää kunnioittaa niin, ettei Verohallinto voi jälkikäteen haastaa siirtohinnoittelun markkinaehtoisuutta johonkin toiseen siirtohinnoittelumenetelmään vedoten.

Tutkimuksen mukaan verovelvollisella on vapaus valita siirtohintamenetelmä, kun huomioidaan OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden näkökohdat sekä KHO:n asiaan liittyvät ratkaisut. Lähtökohtana on yhtiön siirtohinnoitteludokumentaatio, erityisesti sopimusehdot, mutta arviointi tehdään kuitenkin todellisen käyttäytymisen mukaan. Siirtohinnoittelua arvioidaan niiden siirtohinnoitteluohjeiden mukaan, jotka ovat olleet julkaistuna silloin kun veroilmoitus on tullut antaa.

Yhtiön siirtohinnoittelun hyväksyttävyyttä voidaan arvioida seuraavin kriteerein.

Siirtohinnoitteludokumentaatio on VML 14 b mukainen ja vastaa todellista toimintaa. Yhtiöiden kannattaa myös huomioida sopimuksissaan, miltä jokin kirjaus näyttää veroviranomaisen silmissä. Jos yhtiö on käyttänyt perinteisiä siirtohinnoittelumenetelmiä, niin melko suuretkin poikkeamat liiketoimissa tai liiketoiminnoissa vertailukohteisiin nähden voivat olla mahdollisia.

Vertailukelpoisuuden voidaan katsoa täyttyvän, jos yhtiö on tehnyt vastaavia liiketoimia myös yhden riippumattoman yhtiön kanssa. Ulkopuolisia tietokantoja käytettäessä riittää yksi vertailukelpoinen yhtiö. Sen sijaan vertailukelpoisuuden ei voida katsoa täyttyvän vertailtaessa sisällöltään hyvin erilaisia kokonaisuuksia, kuten palvelukokonaisuutta ja tiettyä palvelua. Konserniyhtiöiden toiminta ei saa erillisyyhtiöperiaatteen mukaisesti olla liian integroitunutta. Tavanomainen yhteistyö kehitysprojekteissa on kuitenkin sallittu, samoin kuin muiden konserniyhtiöiden ratkaisujen hyödyntäminen. Liiketoimen pitää olla järkevä kummallekin osapuolelle. Myös riskin tulee jakautua markkinaehtoisesti osapuolien välillä. Lisäksi on huomioitava osapuolten realistiset vaihtoehdot olosuhteisiin nähden.

Verohallinto voi haastaa yhtiön käyttämän siirtohintamenetelmän markkinaehtoisuuden toiseen siirtohinnoittelumenetelmään vedoten. Tämä on mahdollista, jos liiketoimi tai sen osa ei vastaa markkinaehtoperiaatetta. Soveltamisala on kuitenkin rajoitettu VML 31 § mukaisesti liiketoimen ehtoihin. Käytännössä voidaan arvioida maksettua hintaa, saatua korvausta tai muita ehtoja.

Liiketoimea ei kuitenkaan ole mahdollista luonnehtia muuksi liiketoimeksi, kuin mistä alun perin on

sovittu. Tällöin esimerkiksi markkinahintavertailumenetelmän korvaaminen voitonjakomenetelmällä ei ole mahdollista, sillä se tarkoittaa, että osapuolten keskenään sopimien liiketoimia jouduttaisiin olennaisesti muuttamaan. Markkinahintavertailumenetelmän korvaaminen esimerkiksi jälleenmyyntihintamenetelmällä voisi mahdollisesti tulla kyseeseen, koska tällöin vaihdos voitaisiin toteuttaa liiketoimien ehtojen muutoksen rajoissa. Verohallinnon kannalta helpompi ratkaisu lienee kuitenkin puuttua vertailukelpoisuuteen eli esimerkiksi osoittaa, että vertailukohteiden hintatasot ovat todellisuudessa korkeammat tai että vertailukelpoisuuden parantamiseksi tehdyt oikaisut ovat virheelliset.

Verohallinto voi myös vaihtaa siirtohinnoittelumenetelmän tunnistamalla liiketoimen oman arvionsa perusteella ja käyttämällä sitten valitsemaansa siirtohinnoittelumenetelmää. Tällöin ollaan VML 28 § soveltamisalalla eli liiketoimen tosiasiallisen tarkoituksen pitää poiketa sen oikeudellisesta muodosta. Tunnistaminen on myös OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaan mahdollinen, mutta VML 28 § edellyttää lisäksi veronkiertotarkoitusta. Liiketoimen tunnistaminen ei ole markkinaehtoisuuden arviointia vaan sen esitoimi. Tämän työn tulos siis eroaa Verohallinnon nykyisestä tulkinnasta, jonka mukaan liiketoimi voitaisiin tunnistaa uudelleen VML 31 §:n perusteella, jos kokonaisuutena arvioidun liiketoimen ehdot eivät ole markkinaehtoiset.

Verohallinto voi vaihtaa siirtohinnoittelumenetelmän myös kyseenalaistamalla alkuperäisen siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuden ja sivuuttamalla liiketoimen. Tämä on mahdollista, kun katsotaan etteivät osapuolet olisi toimineet samoin riippumattomina ja oikeudellisen muodon huomioiminen estää vertailun riippumattomiin liiketoimiin. Sivuuttaminen on myös mahdollista, jos vertailutietoja ei ole lainkaan saatavissa. Verohallinto voi lisäksi sivuuttaa perinteisellä siirtohinnoittelumenetelmällä tehdyn siirtohinnoittelun, jos liiketoimia ei voida arvioida erillisinä. Tällöin siirtohinnoittelu toteutetaan voittopohjaisella menetelmällä. Tällä hetkellä edellä mainittu on kuitenkin mahdollista vain VML 28 § rajoissa eli, kun liiketoimen oikeudellinen muoto ei vastaa sen tosiasiallista tarkoitusta ja kyseessä on veronkiertotarkoitus. Kynnys liiketoimen sivuuttamiselle on siis varsin korkea.

Lopuksi voidaan todeta, että vaikka asia periaatteessa on varsin selväpiirteinen, liittyy siihen huomattavan paljon tulkintaa ja subjektiivisuutta. Käytännössä on siis mahdollista, että vaikka osapuolet olisivat faktoista samaa mieltä, niiden tulkinta on kuitenkin täysin erilainen, kuten esimerkkitapaukset osoittivat. Työn olennaisimmat asiat on koostettu Liitteeseen 1.

Liite 1

